



CAPÍTULO PRIMERO

IDEAS MARCO: LA TRIBUTACIÓN CON FINALIDAD NO FISCAL (LA EXTRAFISCALIDAD)

I. Introducción.	1
II. Los tributos	2
III. Fines y efectos de los tributos	7
IV. Fundamento constitucional y su interpretación jurisprudencial.	14
V. Marco legislativo de la extrafiscalidad.	31
VI. Doctrina tributaria sobre la extrafiscalidad.	34
VII. Justificación de la utilización de los tributos con fines y efectos ecológicos.	48
VIII. Fundamento constitucional de la protección al medio ambiente en México	51
IX. Propuestas.	57

CAPÍTULO PRIMERO

IDEAS MARCO: LA TRIBUTACIÓN CON FINALIDAD
NO FISCAL (LA EXTRAFISCALIDAD)

I. INTRODUCCIÓN

En las primeras páginas del presente libro se precisan una serie de nociones que nos permitirán a lo largo de nuestra investigación una mayor comprensión sobre el tema central de éste. En conexión con lo anterior, se desentraña el significado del tributo, de sus efectos y fines. Posteriormente, entramos en el estudio de la extrafiscalidad, a través de la doctrina, jurisprudencia y sus bases constitucionales y legales. Esta primera aproximación será el punto de partida para nuestro estudio, debido a que no cabe duda de que en la actualidad los sistemas tributarios de los Estados contienen alguna nota de extrafiscalidad.¹ El instrumento extrafiscal ha mostrado sus bondades en diversos sistemas tributarios y ahora adquiere actualidad,

¹ Cabe hacer la aclaración que algunos autores españoles prefieren referirse a los tributos con finalidad no fiscal que a la extrafiscalidad. Entre ellos podemos encontrar en la literatura española a Casado Ollero, y así se pone de manifiesto incluso en el título de uno de sus artículos que tratan este tema, Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Sáinz de Bujanda*, Madrid, IEF, 1991; y en la literatura mexicana a 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, 2002, t. XVII, pp. 263-291; *id.*, “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, en Alvarado Esquivel, Miguel (coord.), *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2005, pp. 41-48. Este autor parece que ha cambiado de postura, pues en su primera obra se refiere a los tributos con fines extrafiscales y en el segundo trabajo hace alusión a los impuestos finalidad no fiscal. Sin embargo, desde nuestro criterio nos hemos inclinado por el término extrafiscal, pues distinguimos lo que es la finalidad extrafiscal de los efectos extrafiscales de los tributos. En esta misma línea de argumentación, en México tenemos a Gordo López, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, México, Porrúa, 2000.

pues un país como el nuestro en proceso de desarrollo, puede impulsar la economía nacional y mejorar la distribución de la riqueza.

En este capítulo se abordará el tema de la constitucionalidad de la tributación extrafiscal en nuestro sistema tributario, porque creemos que el debate no está cerrado, no obstante, se sostiene en una primera aproximación que los tributos extrafiscales pueden considerarse constitucionales cuando la extrafiscalidad se manifieste como fin secundario y no como único fin, es decir, que se establezca como fin principal la recaudación, y como fin secundario la extrafiscalidad, con lo cual se respeta el principio de capacidad contributiva, o al menos existe un mínimo índice de capacidad contributiva.²

Después de este breve análisis, corresponderá, entonces, ocuparse de la utilización de los tributos extrafiscales para la protección del medio ambiente. Por último, este capítulo busca encontrar en la extrafiscalidad otro instrumento de apoyo para la política ecológica de nuestro Estado.

II. LOS TRIBUTOS

En principio, para comprender cuáles son los efectos o fines extrafiscales de los tributos, resulta nuclear analizar el concepto de tributo³ en el sistema tributario mexicano, para ello es necesario precisar que la legislación mexicana no incluye una definición de contribución, y mucho menos de tributo.⁴ Sin embargo, debemos partir del principio de identidad entre tributo y contribución, además de que existe la opinión⁵ extendida de que la

² Fernández López, R. I., “La fiscalidad autonómica en materia medioambiental: su aplicación en Galicia”, *CT*, núm. 80, 1996, p. 12.

³ Sobre el particular, en la doctrina española Matías Cortés es partícipe de la idea de que el concepto de tributo no ha madurado, es así como el tributo no ha encontrado en la ciencia jurídica un concepto absolutamente válido y que por lo mismo haya merecido la aceptación de la mayoría de la doctrina tributaria. Cortés Domínguez, Matías y Martín Delgado, J. M., *Ordenamiento tributario español I*, Madrid, Civitas, 1995, t. I, p. 159. En México, De la Cueva ha indicado que el análisis doctrinal de este concepto ha sido demasiado frugal debido a que la doctrina ha puesto mayor atención al estudio del impuesto. Cueva, A. de la, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 2003, p. 70.

⁴ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 319.

⁵ Para un mayor estudio sobre el tema véase Ríos Granados, Gabriela, “Los tributos”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, cit., nota 1, p. 140.

contribución alude al tributo, que se concibe como género, y sus especies son el impuesto, el derecho, la contribución de mejoras y la aportación de seguridad social. Desde este tamiz, es conveniente sustituir el término de contribución utilizado por la legislación mexicana, por el de tributo, recogido en la doctrina y la jurisprudencia nacionales.⁶

Sobre esta tesis, debemos indicar que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1o. hace referencia a la contribución, y en el 2o. establece una clasificación de las contribuciones, pero no ofrece un concepto legal. Así que, ante la inexistencia de un concepto legal de tributo, atenderemos a la doctrina y a la jurisprudencia.

En tal sentido, doctrinalmente, el concepto tributo, paulatinamente, está teniendo una amplia recepción en México. En nuestra doctrina⁷ no hay discusión sobre el tributo, debido a que se ha manifestado que es una prestación obligatoria en dinero o, excepcionalmente, en especie,⁸ que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

La diferencia entre la doctrina mexicana y la del continente europeo⁹ se refiere, en primer término, a que el tributo se distingue en tres categorías tributarias: en el impuesto, la tasa y las contribuciones especiales. El tribu-

⁶ *Ibidem*, p. 141.

⁷ Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 4, p. 320; Cueva, A. de la, *op. cit.*, nota 3, p. 70; Quintana Valtierra, J. y Rojas Yáñez, J., *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, 1999, pp. 42 y 43; Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 1998, p. 110; Jiménez González, A., *Lecciones de derecho tributario*, México, 1998, pp. 59-61.

⁸ El pago en especie en México ha generado una relativa controversia, en específico el tiempo fiscal o el tiempo oficial del Estado, que los concesionarios de la radio están obligados a otorgar al Ejecutivo Federal.

⁹ En España, el artículo 2o., fracción 2, de la Ley General Tributaria establece: "Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

to, analizado en la más cualificada doctrina extranjera,¹⁰ destaca tres notas características: 1) es una prestación pecuniaria, 2) que el Estado y otros entes públicos tienen derecho a exigir, y 3) cubre las necesidades financieras del Estado.

Desde una perspectiva constitucional, los tributos constituyen los medios jurídicos más importantes para la obtención de los recursos pecuniarios para la hacienda pública. Este criterio desde la doctrina española lo reafirma Vicente-Arche Domingo¹¹ al puntualizar que la norma constitucional establece no el deber genérico de pagar una determinada suma cuando se den las circunstancias previstas en la ley (principio de legalidad tributaria), sino el más específico y penetrante deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.¹² Por consiguiente, el instituto del tributo no puede ser jurídicamente entendido a partir de la norma constitucional, más que en relación con los gastos públicos, lo cual se traduce en que nadie está obligado a contribuir sino para sostener dichos gastos. Este nexo constitucional entre el tributo y el gasto público tiene como corolario la calificación del primero como medio para recaudar ingresos públicos y el destino del rendimiento de los tributos a la cobertura de los gastos públicos.

Como ha quedado establecido en el párrafo anterior, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de nuestro texto constitucional, el tributo es una obligación para los mexicanos, y aunque nuestra Constitución no señala de forma expresa que los extranjeros también están obligados al pago del tri-

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

¹⁰ Gianini, Ramallo Massanet, Hensel, Tipke, Blumestein, Saínz de Bujanda, Sánchez Serrano, Ferreiro Lapatza, Berliri, Vicente-Arche Domingo, Dino Jarach, Cortés Domínguez, González García, Falcón y Tella, Kruse, Pérez de Ayala, Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch por mencionar algunos autores reconocidos en el contexto extranjero.

¹¹ Vicente-Arche Domingo, F., “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al derecho español”, *Civitas REDF*, núm. 7, 1975, p. 451.

¹² Opinión compartida con D’Amati, en su trabajo intitulado “Schema costituzionale dell’attività impositiva”, *DPT*, 1964, vol. I, pp. 464 y ss.

buto, la legislación secundaria¹³ y la doctrina nacional¹⁴ han reconocido pacíficamente esta obligación. De conformidad con este precepto constitucional, el tributo debe cubrirse en los tres niveles de gobierno, es decir, en la Federación, las entidades federativas y los municipios, y esto será de acuerdo con la residencia del contribuyente. Además, este mismo precepto sanciona que el destino del tributo es cubrir el gasto público del Estado. Lo que se traduce en que la Constitución se convierte en garante para que los tributos no se destinen a un fin distinto del gasto público, como puede ser financiar los gastos personales de los servidores públicos. Esta obligación constitucional debe estar establecida en ley,¹⁵ además de ser proporcional y equitativa. Estos cuatro principios deben predicarse en todos los tributos, ya que sin ellos cualquier tributo puede declararse inconstitucional. En la actualidad, por interpretación jurisprudencial,¹⁶ los principios de proporcionalidad y equidad se identifican con los de capacidad contributiva e igualdad, aunque alguna parte de la doctrina identifica el de proporcionalidad con el de progresividad.

Para la doctrina tributaria, el tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito. En cuanto instituto jurídico, el tributo se manifiesta no sólo como una obligación de contenido económico, sino también como un conjunto de prestaciones diversas.¹⁷

¹³ Esto conforme al artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización.

¹⁴ Cfr. Gil Valdivia, Gerardo, *Aspectos jurídicos del financiamiento público*, México, Porrúa-UNAM, 1989, p. 43; Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, nota 7, p. 5; Porras y López, *Derecho fiscal*, México, Textos Universitarios, 1972, p. 117; Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000, p. 3; Quintana Valtierra, J. y Rojas Yáñez, J., *op. cit.*, nota 7, pp. 161 y ss.; Cueva, A. de la, *op. cit.*, nota 3, pp. 89-97; Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Derecho financiero*, México, Mc GrawHill, 1997, p. 82.

¹⁵ Este principio puede ser exceptuado cuando se trate de impuestos al comercio exterior, debido a que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 131, faculta al Ejecutivo a aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación. Asimismo, dicho principio puede excluirse con el supuesto de suspensión de garantías constitucionales, de acuerdo con el artículo 29 constitucional.

¹⁶ Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, 199-204, núm. de registro 232197, séptima época, primera parte, p. 144, Jurisprudencia, materias: Constitucional, Administrativa.

¹⁷ Queralt, J. M. *et al.*, *Derecho tributario*, Madrid, Aranzadi, 1997, p. 31.

Para Matías Cortés,¹⁸ el tributo tiene varios matices: primero, es la prestación pecuniaria debida a un ente público por la realización de una acción típica indicativa de capacidad económica; segundo, el fundamento jurídico que distingue al tributo de cualquier otra institución jurídica es la capacidad económica, lo cual significa simplemente que la comunidad piensa que los tributos son justos cuando se adaptan a la capacidad económica de los contribuyentes; tercero, el tributo debe incluir una nota distintiva de carácter negativo, esto es, que no derive de una acción antijurídica penada por el ordenamiento; cuarto, el problema del destino de los ingresos no debe formar parte del concepto del ingreso tributario, y, quinto, señala que los fines de los tributos no deben figurar en el concepto de los mismos. Según este autor, en la ciencia jurídica, la concepción de los tributos no incluye su finalidad;¹⁹ es decir, la recaudación de bienes dinerarios para financiar los gastos públicos, pero para la hacienda pública es fundamental enunciarla. El motivo para no considerarla como elemento es que la finalidad —según los argumentos de la doctrina jurídica— no es siempre fiscal, porque en ocasiones la finalidad se presenta como extrafiscal, es decir, que el objetivo fundamental no es el recaudatorio. Los tributos son instrumentos que proporcionan al Estado bienes dinerarios o en especie, lo que le permite cubrir sus necesidades presupuestarias.

El tributo o contribución es la detracción de riqueza de las economías particulares, coactivamente exigida por el Estado para subvenir sus necesidades, es decir, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Por lo tanto, el tributo o la contribución es un instrumento o medio para recaudar ingresos; asimismo, es la expresión del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.²⁰

Por su parte, Casado Ollero²¹ desentraña el significado del tributo, como un instituto jurídico financiero, es decir, un conjunto de normas jurídicas unificadas y ordenadas en sistema, en función de la *ratio* unitaria en la que cada una de ellas se inspira. Entonces, desde el punto de vista constitucional,

¹⁸ Cortés, Matías, *op. cit.*, nota 3, p. 160.

¹⁹ Así, Rosembuj señala que los tributos ambientales no pueden definirse por su finalidad. Rosembuj, Tulio, “Los tributos medio ambientales y las corporaciones locales”, *Conferencias sobre impuestos ecológicos en el ámbito municipal*, Ayuntamiento de Madrid, Área de Hacienda y Economía, octubre de 1996, p. 84.

²⁰ Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Cuadernos Civitas, 1983, p. 31. Esta autora sigue la línea de Vicente-Arche.

²¹ Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, nota 1, p. 116.

el tributo es una detracción patrimonial coactiva a través de la que se actúa o materializa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Dentro de la doctrina italiana, para Micheli,²² el tributo constituye una categoría distinta dentro de la vasta gama de prestaciones pecuniarias coactivas —al menos de regulación—, y que comprende una prestación del particular a favor del ente público a través del poder de imperio del Estado, basada en la capacidad económica del contribuyente.

Por último, pero no menos importante, es la apreciación del tributo como una obligación *ex lege*, es decir, una prestación obligatoria de derecho público. Por lo tanto, de ninguna manera entra en el ámbito de la autonomía de la voluntad, es decir, de las prestaciones de carácter consensual. Ahora bien, si se trata de una prestación obligatoria, deberá tener su origen en la ley, esto significa que en la ley deben definirse todos los elementos configuradores de la misma, es decir, los elementos cualitativos y los elementos cuantitativos de la obligación tributaria.

En resumen, podemos concluir que el tributo es un instrumento jurídico, instituido en el derecho positivo como un recurso pensado para la cobertura de los gastos públicos, significando que siempre deberá importar un ingreso a las arcas del Estado. Además, como figura jurídica, deberá permanecer dentro de los principios constitucionales, principalmente de la capacidad económica de los llamados a contribuir. Ahora bien, el tributo también podrá ser utilizado para otros fines constitucionalmente protegidos, siempre y cuando no rompan su estructura.

III. FINES Y EFECTOS DE LOS TRIBUTOS

Antes de indicar cuáles son los fines y efectos de los tributos, cabe hacer mención de lo que nosotros entendemos por efecto y fin. Por una parte,

...se entiende como fin (del latín *finis*), en su acepción más amplia y general, el término o consumación de una cosa, o el objetivo o motivo por el que se ejecuta un acto, o lo que se procura, tiende a realizar, a conseguir o a lograr por medio de una actividad, por consiguiente condicionada a una

²² Micheli, G. A., “Profili critici in tema di potestà di imposizione”, *RDFSF*, I, vol. XXIII, 1964, p. 30.

causal teleológica; en síntesis, el fin es todo aquello por cuya causa se hace algo con la intención y los medios del que obra.²³

Así tenemos que, el fin en el tributo es el objetivo a cumplir y es el aspecto teleológico del tributo.

El vocablo efecto deriva del latín; el significado prístino *effectus*, que, a su vez, es participio pretérito del verbo *efficere*, significa hacer. El significado prístino del vocablo es, “lo hecho” o “cosa hecha”. Esta propia significación sugiere, en sí misma, la preexistencia de una instancia correlativa productora de ese hacer. Efecto es un hecho consecuente que recibe su existencia, que comienza a existir por la acción, poder o influencia de otro hecho antecedente que es su origen, su causa, y a esa correlación o secuencia entre los fenómenos, entre el algo o alguien que hace —causa— y lo hecho, que es producido de ese hacer —efecto—, denominase causalidad.

Los efectos jurídicos²⁴ son, pues, en general, “las consecuencias a que dan origen los hechos previstos como condición por las normas jurídicas”. Así, tenemos que el fin es el objetivo a cumplir, y el efecto es la consecuencia de un acto o actividad.

Cabe hacer la aclaración que en este capítulo se estudian los efectos y los fines extrafiscales de los tributos, ya que cada tributo produce un efecto distinto o tiene una finalidad extrafiscal diversa. Se puede afirmar que la mayoría de la doctrina²⁵ ha enfocado su estudio de este tema en los impuestos, lo anterior debido al propio desarrollo doctrinal que ha tenido el impuesto.

Los instrumentos tributarios surten efectos inmediatos en el comportamiento de los contribuyentes,²⁶ es decir, interfieren en las preferencias del

²³ *Enciclopedia jurídica Omeba*, Buenos Aires, Bibliografía Argentina, 1958, t. IX, Div-Emoc, p. 278.

²⁴ Cabe la advertencia que la moderna terminología jurídica va reemplazando paulatinamente la expresión efecto jurídico por la expresión consecuencia jurídica, toda vez que el vocablo efecto, de eminente sentido causalista resulta incompatible con la significación normativa de los hechos jurídicos. *Enciclopedia jurídica Omeba*, Buenos Aires, Omeba Oriskill, t. XII, Fam-Gara, 1974, p. 654.

²⁵ Tal es el caso en México de distintos autores como Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979, p. 103.

²⁶ Al respecto, existe una copiosa literatura en economía, entre los autores que se han dedicado a este tema cabe destacar a Valero Flores, C. y Mandujano Ramos, N., “El sistema tributario mexicano y la reforma fiscal, 1988-1996”, *Comercio Exterior*, vol. 48,

particular, que, en este caso, es el contribuyente. La aplicación de cualquier figura tributaria en el presupuesto de gasto del contribuyente altera su plan presupuestario. En el caso de los impuestos, se observa un efecto en el ingreso y un efecto de sustitución;²⁷ así, los impuestos tienen como efecto inmediato el cambio en el comportamiento de los contribuyentes. La existencia de estos efectos crea incentivos en el gobierno para provocar ciertos comportamientos de los contribuyentes. Desde esta concepción, se ha llegado a hablar de la función incentivadora de los instrumentos tributarios, y, nos atrevemos a decir que, esto es la expresión de los efectos de los impuestos.²⁸ En este sentido, Yebra Martul-Ortega²⁹ afirma que:

Los efectos queridos del impuesto en sentido económico han debido de ser realizados a través del impuesto en sentido jurídico. De no darse compatibilidad entre medio y fin, es entonces cuando en la búsqueda de éste se distorsiona el medio jurídico en el intento de adaptarlo al fin económico, y se produce, en consecuencia, ese difuminado de la naturaleza de las instituciones a que antes se hacía referencia.

Así, se puede hablar de los efectos extrafiscales de los tributos, considerados como posteriores a la aplicación de éstos y que posiblemente no se lleguen a producir,³⁰ y de los propiamente fines extrafiscales, que son con-

núm. 6, junio de 1998, p. 475. También en la literatura jurídica, Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid, 1999, p. 69; Pérez de Ayala, José Luis, “La distinción entre los impuestos directos en virtud de sus diversos efectos de «percusión» y «sustitución»”, *RDFHP*, núm. XXXIX-200, marzo-abril de 1989, pp. 285 y ss.; Villar Ezcurra, Martha y Albiñana García-Quintana, César, “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, *CT*, núm. 52, 1999, p. 57.

²⁷ De acuerdo con Pérez de Ayala, los “efectos sustitución” son distintos tanto en los impuestos directos como en los indirectos, en los primeros, afectan los precios relativos a la oferta y en los segundos afectan los precios relativos para el demandante. Pérez de Ayala, José Luis, *op. cit.*, nota 26, pp. 295 y ss.

²⁸ La observancia de las consecuencias no fiscales de los tributos ha sido estudiada en la doctrina italiana, a mediados del siglo pasado: Pugliese, Mario, *La finanza e i suoi compiti extrafisicali negli stati moderni*, Padua, Cedam, 1932; Griziotti, Benvenuto, *Saggi sur rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milán, Giuffré, 1953, pp. 381 y ss.

²⁹ Yebra Martul-Ortega, P., “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”, *HPE*, núm. 32, 1975, p. 146.

³⁰ Algunos ejemplos, los efectos pueden ser si se trasladó el impuesto, la disminución del ingreso gravado, o quizá la planeación fiscal.

cebidos en la mente del legislador en un primer término y que buscan producir un cambio de comportamiento en el contribuyente.³¹

Checa González,³² nada lejos de esta postura, indica que es “obvio que la aparición de algunos efectos no fiscales, aun cuando no sean conscientemente perseguidos, se producen con la simple implantación de cualquier tributo”. Por su parte, Yebra Martul-Ortega³³ manifiesta que:

Sabemos por la ciencia de la hacienda que todos o la mayor parte de los tributos, independientemente de obtener ingresos, tienen o producen unos efectos, unas repercusiones, principalmente de carácter económico. Son en realidad consecuencias no buscadas directamente por el legislador tributario, pero que van implícitas o son consustanciales a los tributos. La utilización del tributo intervencionista tiene lugar, precisamente, cuando el legislador utiliza deliberadamente el tributo para conseguir una determinada finalidad.

No debemos dejar de lado que, los efectos de los tributos, considerados como consecuencias secundarias de los mismos, pueden ser la evasión³⁴ o elusión del pago de los tributos. A esto, la doctrina lo ha denominado “tácticas fiscales de los particulares”,³⁵ lo que significa la toma de decisiones *ad hoc* para evitar el pago de contribuciones. La evasión fiscal, el no pago de los deberes de contribuir, en México se tipifica como delitos de defraudación tributaria o de contrabando.

³¹ La literatura mexicana ya ha hecho alusión a este cambio de comportamiento de los contribuyentes mediante la imposición extrafiscal, tal es el ejemplo de Margain Manautou, Emilio, *op. cit.*, nota 25, pp. 97 y ss.; Reyes Altamirano, R., “Las posibles fuentes generadoras de contribuciones para mantener el equilibrio ecológico y proteger el ambiente”, *RHM*, núm. 34, abril de 1991, p. 84.

³² Checa González, Clemente, “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas, REDF*, núm. 40, octubre-noviembre de 1983, p. 6.

³³ Yebra Martul-Ortega, P., *op. cit.*, nota 29, p. 157.

³⁴ La evasión fiscal se puede considerar como legal o ilegal; cuando nos referimos a la ilegal, se está en la definición de la defraudación fiscal o del contrabando; en el caso de la evasión legal no se tipifica como una conducta ilícita y se le ha denominado remoción, lo que significa que el contribuyente evita el pago de la contribución cuando realmente se hace incoastable y opta por no generar el hecho imponible, esto es, cambio de residencia, entre otros. Margain Manautou, Emilio, *op. cit.*, nota 25, p. 103.

³⁵ Terán Contreras J. M., “El papel del abogado en la planeación fiscal”, *RED*, 1983, p. 541.

El objetivo o el fin de los tributos siempre va a ser recaudar dinero, es decir, hacer una detracción dineraria al contribuyente. El fin propio del impuesto es la obtención de recursos dinerarios para destinarlos al gasto público. El motivo que tradicionalmente ha legitimado al legislador a establecer los impuestos ha sido la estricta obtención de recursos públicos, en otras palabras, los móviles recaudatorios son siempre los que han habilitado la adopción por el legislador del instrumento impositivo.

Ahora bien, los fines de los tributos deben venir expresados en la exposición de motivos o en el diario de debates de la ley del tributo respectivo,³⁶

³⁶ Existen un sin número de ejemplos con la finalidad formal de las contribuciones en nuestro sistema fiscal, un ejemplo ha sido el impuesto sobre la venta de gasolina que comenzó a tener vigencia a partir de 1974, y en los diarios de debates el 24 de octubre de 1974 se decía:

“Las principales reformas no tienen únicamente un propósito de recaudación adicional, persiguen también los objetivos siguientes:

- Reducir el gasto en artículos de consumo no indispensables y gravar a aquellos bienes y servicios cuyo uso es aconsejable reducir a fin de evitar el desperdicio de recursos escasos.

- Desalentar cuantiosas inversiones en bienes raíces socialmente poco productivas. Favorecer, el cambio, la inversión privada generadora de empleos.

- Mejorar la equidad del impuesto sobre la renta al acentuar la progresividad en el gravamen a las personas físicas con altos ingresos.

- Reducir el consumo no necesario y canalizar los recursos así obtenidos a la inversión, para lo cual se eliminarán deducciones improcedentes al impuesto sobre la renta...”.

Con esa misma fecha, se discutían las reformas a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en la que se manifestaba:

“Las reformas a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles pretende alcanzar mayores niveles de recaudación, gravando bienes y servicios de consumo final de sectores de elevada capacidad contributiva...”.

En ese debate también se estableció: “La política anteriormente delineada para financiar nuestro desarrollo económico con recursos propios, determina la conveniencia de un impuesto cuyo objeto será la venta de gasolina en expendios autorizados, la venta a consumidores o el consumo que requieren directamente los importadores de Petróleos Mexicanos. Se equipara a la venta el hecho de que la gasolina salga del domicilio directo del causante.

El impuesto recaerá en los expendedores de gasolina que podrán trasladarlo a los compradores. Esta repercusión se justifica por el hecho de que el automovilista es quien recibe una mayor proporción de servicios públicos, tales como las calles, vías rápidas, estacionamientos, autopistas y carreteras, entre otros. Además, la contaminación atmosférica y el congestionamiento urbano demandan crecientes erogaciones por parte del Estado, sin olvidar los graves perjuicios para la salud y la tranquilidad pública que acarrean tales fenómenos”.

ya se trate del fin tradicional, es decir, la finalidad recaudatoria o bien de la finalidad extrafiscal. Es importante destacar que la finalidad del tributo expresada en los diarios de debate de la ley, nosotros la consideramos como una finalidad formal, así podemos hablar de la finalidad formal fiscal o extrafiscal. Se le llama formal porque únicamente está de forma expresa mencionada en la exposición de motivos, lo que implica una presunción *iuris tantum* de extrafiscalidad de la contribución, esto no significa que en el sentido material, realmente sea una contribución fiscal o extrafiscal.

Al lado de la finalidad formal se encuentra la finalidad material. Dicha finalidad está contenida dentro de los elementos esenciales de las contribuciones o tributos, esto es, el hecho imponible, objeto material del tributo, sujetos pasivos y los elementos cuantitativos de la obligación tributaria. La finalidad material puede ser fiscal o extrafiscal según sea el caso. Lo importante a destacar aquí, es la necesidad de analizar cada uno de los elementos de la obligación tributaria para indicar que, en efecto, se trata de un tributo con finalidad material fiscal o extrafiscal. Lo idóneo es la coincidencia entre la finalidad formal y la finalidad material de las contribuciones, para poder identificar un tributo como recaudatorio o no fiscal.

Desde esta perspectiva, la utilización del instrumento extrafiscal en el derecho financiero³⁷ se mira como un derecho promocional e incentivador, en cuanto tiene la característica de la repartición de recursos disponibles para influir en las condiciones de vida de la sociedad; estimular, incentivar y promover los comportamientos de los individuos y grupos sociales considerados económicamente ventajosos (v. gr., exenciones, bonificaciones, subvenciones y transferencias). Según Bobbio,³⁸ esta función directamente distributiva o promocional deriva de la relación del derecho con la economía.

En este razonamiento, y dentro de la política ecológica,³⁹ que busca cambios en el comportamiento del agente contaminante, se ha utilizado el

³⁷ Rodríguez Bereijo, Álvaro, “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *El sistema económico de la Constitución Española*, Madrid, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, XV Jornadas de Estudio, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1994, vol. II, p. 1292; Bobbio, Norberto, *Contribución a la teoría del derecho*, trad. de A. Miguel Ruiz, Valencia, Fernando Torres Editor, 1980 pp. 367 y ss.; Soler Roch, María Teresa, *op. cit.*, nota 20, p. 21.

³⁸ Bobbio, Norberto, *op. cit.*, nota anterior. pp. 367 y ss.

³⁹ En la teoría económica, también se han justificado los instrumentos económicos de la política medioambiental por la necesidad de solucionar una serie de fallos de mercado, cuyo origen era la inexistencia de derechos de propiedad privados claros sobre ciertos bienes o la aparición de externalidades negativas que el instrumento económico,

instrumento tributario para generar comportamientos en favor de una conducta menos nociva o menos contaminadora.⁴⁰ Lo anterior, se puede advertir en la política ambiental de la Unión Europea, en el proyecto del impuesto sobre las emisiones de bióxido de carbón y sobre la energía.⁴¹ Dicho impuesto tiene un efecto de sustitución,⁴² trata de sustituir el carbón por gas natural, y, en menor medida, el petróleo, en la producción de energía eléctrica. Así tiene un doble propósito: mejorar la eficiencia energética y crear condiciones para facilitar el desplazamiento de la demanda de energía hacia combustibles que producen menos cantidad de anhídrido carbónico. Este impuesto es claramente ecológico, y está destinado a enfrentar el efecto invernadero sobre la tierra, utilizando la prevención.

Articulación de la tributación extrafiscal

A partir de la formación del Estado moderno de derecho, la función de las contribuciones ha sido la financiación del gasto público. A lo largo de estas líneas hemos visto que esta función viene acompañada por otra que es la función extrafiscal, misma que ha sido nutrida en el siglo XX. Una clásica función extrafiscal del impuesto ha sido la redistribución de la riqueza, a través de la progresividad⁴³ de los impuestos.

dotándolas de un valor en el mercado, las internalizaba. *Cfr.* Carbajo Vasco, Domingo, "Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y para-fiscalidad", *RDFHP*, núm. 236, abril-junio de 1995, p. 968.

⁴⁰ Decimos menos nociva o contaminante porque puede existir un nivel óptimo de contaminación. El nivel óptimo es aquel en el que no se altera la cadena ecológica.

⁴¹ Rosembuj, Tulio, *El tributo ambiental*, Barcelona, Iuris Minor, PPU, 1994, p. 34.

⁴² Éste se aplica en los impuestos sobre productos específicos sujetos al principio general de que sólo se grava un bien cuando el productor y/o el consumidor tengan la posibilidad de evitar el impuesto optando por un substitutivo menos perjudicial para el medio ambiente, de forma que el éxito completo llevaría a una recaudación nula. Gómez-Acebo y Solar, R., "Los tributos medioambientales en los países de la Unión Europea", *CA*, año VI, núm. 1, 1995, p. 6.

⁴³ Un impuesto puede ser absoluto o relativamente progresivo; cuando nos referimos a un impuesto absolutamente progresivo es aquel que satisface el principio de igual sacrificio respecto a una función de utilidad creciente y cóncava. La igualdad en la imposición se refiere a la igualdad de sacrificio, lo que significa que la contribución de cada persona a los gastos del gobierno sea tal que los inconvenientes que para ella deriven del pago de su parte no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquiera otra por el pago de la suya. En términos de Imedio Olmedo, L. J., "Progresividad y redistribución bajo el principio de igual sacrificio", *HPE*, 144-I, 1998, pp. 81 y ss.

La utilización del sistema tributario para conseguir fines de política económica ha adquirido carta de naturaleza en la literatura financiera y en las políticas públicas de los Estados, de tal manera que es incuestionable esta función.⁴⁴ Ahora, lo que resulta necesario saber es cómo se va a articular el sistema tributario, es decir, si únicamente la extrafiscalidad se observará en un tributo en sus elementos esenciales, o bien, en el cúmulo de contribuciones que deba pagar un contribuyente; lo que significa, que la extrafiscalidad debe observarse en todo el sistema tributario,⁴⁵ porque será a través de esta articulación la que podrá influir en un cambio de conducta del contribuyente. En este punto, no se debe olvidar la racionalidad del sistema tributario,⁴⁶ es decir, la coherencia que debe existir entre cada uno de los tributos o contribuciones, para no convertirse en confiscatorio, así como evitar la doble tributación dentro de un sistema tributario.

Respecto a la extrafiscalidad establecida en una contribución, se observa en cualquiera de sus elementos, esto es, en el sujeto pasivo, hecho imponible, y, sobre todo, en los elementos cualitativos y cuantitativos. Por lo que se refiere a la función extrafiscal del sistema tributario, ésta deberá reflejarse en todos los tributos que lo compongan, siempre y cuando se respete el principio de capacidad contributiva.

IV. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y SU INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL

En este epígrafe se analiza la legitimidad constitucional de la utilización extrafiscal del sistema tributario. De antaño se ha utilizado el instrumento

⁴⁴ Vaquera García, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid, Lex Nova, 1999, p. 70.

⁴⁵ En este punto es importante la apreciación de Dalton: Un sistema tributario ha de ser juzgado en su conjunto, ya que los efectos que produzcan los impuestos pueden corregirse y equilibrarse entre sí. Dalton, *Public Finance*, Londres, 1954, p. 29. El sistema tributario no debe entenderse como un conjunto de contribuciones, sino la existencia de una coherencia lógica entre las diversas contribuciones que integran el sistema tributario, y que reflejen los objetivos de política económica, fiscal y extrafiscal. De acuerdo con esa misma concepción encontramos a Schmölders, "El Sistema fiscal alemán", *Rv. Sc. Fin.*, núm. 4, 1951, p. 599.

⁴⁶ Esta idea parte del estudio realizado por Sainz de Bujanda sobre la racionalidad económica del sistema tributario, su enfoque se basa en la naturaleza real u objetiva de los hechos imposables, es decir, la sustancia económica de los objetos impositivos. Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, vol. II.

tributario con fines extrafiscales, pero es en el mundo moderno en donde esta función del tributo cobra actualidad. A partir de la justicia social consagrada en las Constituciones del siglo XX (v. gr., la alemana y la mexicana), las políticas públicas se enfocan a políticas económicas dirigidas al bienestar social o de tipo intervencionista,⁴⁷ tal es el caso de la distribución de la tierra y de la riqueza, entre otras. Bajo este contexto, el instrumento tributario, en específico el impuesto, ha sido utilizado para lograr estos objetivos.

En la formación de los Estados modernos de derecho, la justificación de la imposición ha sido la satisfacción del gasto público; sin embargo, en las políticas públicas de los Estados, particularmente, la política económica,⁴⁸ también ha sido suficiente fundamento para que la imposición no tenga como único fin la recaudación de los tributos, sino la distribución de la riqueza, y que algunos autores los han nombrado impuestos de ordenamiento. Así, en Alemania,⁴⁹ la cláusula del “equilibrio económico general” (*gesamtwirtschaftliches Gleichgewicht*) sanciona el mandato constitucional, de alcanzar dicho equilibrio con una política intervencionista. Se advierte, por tanto, una legitimidad constitucional en aquel país. En México, el desarrollo de la rectoría económica del Estado la encontramos sancionada en el artículo 25 constitucional. Algunos juristas consideran este precepto junto con los artículos 26, 27 y 28 como la “Constitución económica”. Resulta así, que bajo el concepto de rectoría económica del Estado se encuentra la facultad de planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica nacional, así como la regulación y fomento de las actividades que demandan interés general en el marco de libertades que otorga la Constitución.⁵⁰

⁴⁷ Sobre este tema, se recomienda la obra de Barquero Estevan, Juan Manuel, *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Cuadernos y Debates 125, 2002.

⁴⁸ En una aproximación a la política económica, se entiende: “como el sistema de normas o medidas tendientes a incrementar la riqueza nacional y a activar su sistema de producción, para contribuir así al bienestar general”. Caballenas, G., *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, México-Buenos Aires, Heliasta, 1986, t. VI, p. 300. Así, encontramos a otros autores mexicanos, como Serra Rojas, A., *Derecho económico*, México, Porrúa, 1993, p. 251.

⁴⁹ Fichera, F., “L’extrafiscalità nell’ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca”, *DPT*, vol. XIV, parte I, 1974, p. 589.

⁵⁰ “Artículo 25”, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada y concordada*, 19a. ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, pp. 510 y ss.

A través de la política fiscal⁵¹ se generan ingresos al Estado para el financiamiento de los servicios públicos. Por otro lado, conduce los diversos instrumentos tributarios para lograr diversos objetivos de la política económica, entre los cuales se puede mencionar la generación de ahorros de los contribuyentes⁵² y la distribución del ingreso, por mencionar algunos objetivos. Los instrumentos tributarios usados en la política económica bien pueden ser las contribuciones⁵³ o los beneficios fiscales.⁵⁴

⁵¹ La política fiscal se puede definir por su contenido, esto es el ingreso y gasto público. En distinguidas opiniones de los autores, siempre van existir estas dos características como común denominador. Fuentes Quintana indica a la política fiscal como un programa de los ingresos y gastos públicos, así como la relación entre ellos a través del presupuesto. Fuentes Quintana, “La nueva política fiscal”, *Trimestre Fiscal*, año 16, núm. 51, julio-septiembre de 1995, p. 174; Valentín Arismendi indica que es el proceso de disposición de los ingresos y gastos públicos, con el propósito de lograr el desarrollo de los grandes objetivos fijados con su ejecución. Arismendi, Valentín, “La política fiscal y sus efectos en el desarrollo económico”, *Trimestre Fiscal*, año 16, núm. 51, julio-septiembre de 1995, p. 213. Sobre el mismo tema, Saínz de Bujanda ha señalado: “Que la política financiera sólo es racional si pondera adecuadamente los diversos aspectos —políticos, jurídicos, económicos o de otra índole— que el tributo ofrece, y si se atiene a los principios rectores de cada uno de aquéllos, combinando su aplicación en forma óptima para la colectividad... Hay en suma, una racionalidad económica, otra jurídica, otra política —en rigor, tantas como aspectos ofrezca el fenómeno impositivo— del sistema tributario”. Saínz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, *cit.*, nota 46, p. 262.

⁵² Urquidí, Víctor L., “Planeación fiscal y financiera en la haciendas públicas”, *Trimestre Fiscal*, año 16, núm. 51, julio-septiembre de 1995, p. 83; Arismendi, Valentín, *op. cit.*, nota anterior, p. 215; Da Silva, G., “Un modelo tributario para fines de análisis económico y de política fiscal”, *Trimestre Fiscal*, año 16, núm. 51, julio-septiembre de 1995, p. 230; Organización de Estados Americanos, “Concepto y objeto de la política tributaria en la política fiscal”, *Trimestre Fiscal*, año 16, núm. 51, julio-septiembre de 1995, pp. 365 y ss.

⁵³ Esta función, en nuestra opinión está legitimada en la Constitución mexicana, claro ejemplo son los impuestos al comercio exterior, al regular esta actividad reservada para el Congreso de la Unión, por el artículo 73, fracción XXIX, párrafo primero. Ríos Granados, Gabriela y García Castillo, Tonatiuh, “Diferencias entre impuestos aduaneros de importación y cuotas compensatorias del comercio exterior mexicano, en el ámbito del derecho tributario. Reflexiones sobre la constitucionalidad de las últimas”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXI, núm. 91, enero-abril de 1998, p. 173; Galera Rodrigo, S., *Derecho aduanero español y comunitario. La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, Madrid, Monografías Civitas, 1995, p. 31.

⁵⁴ Las exenciones de finalidad extrafiscal son aquellas que tienen como objetivo motivar la inversión privada en ciertos sectores, generar cambios de comportamiento, tal es el caso de las exenciones en materia ambiental. Un claro ejemplo es lo que manifiesta García Frías en materia ambiental: “Si tomamos como fin extrafiscal la protección del medio ambiente e introducimos este fin en la tasa de matriculación de vehículos, podrá

En México, el fundamento constitucional de los tributos extrafiscales lo encontramos en los preceptos 25, 28 y 31, fracción IV, aunque no esté expresamente sancionado en este último artículo. El último precepto se refiere a los principios de justicia tributaria a los que debe sujetarse la imposición, es así como por mandato constitucional los tributos deben observar los principios de proporcionalidad, equidad, reserva de ley y destino del gasto público. Los anteriores artículos refieren, como hemos comentado en líneas arriba, a la constitución económica, y con base en éstos encontramos plena justificación de la tributación extrafiscal.

Respecto a los principios de justicia tributaria, se debe aclarar que por interpretación constitucional la Suprema Corte ha equiparado los vocablos de proporcionalidad y de equidad con los de capacidad contributiva e igualdad.⁵⁵ Es así como en jurisprudencia se ha sentado que:

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica me-

acudirse a dos medidas diferentes: elevar la cuota para los vehículos que no lleven catalizador o bonificar ésta para aquéllos que si lo incorporen". García Frías, Ángeles, *Los fines extrafiscales en las tasas*, Madrid, Civitas p. 182.

⁵⁵ Para mayor abundamiento sobre el tema es recomendable la lectura 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, 2000, t. XVII, colección de Estudios Jurídicos, p. 117.

dularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.⁵⁶

Del anterior criterio se deduce que la proporcionalidad te remite directamente al principio de capacidad contributiva, perspectiva que además se reitera en diversas jurisprudencias en las que se indica que:

Debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.⁵⁷

Ahora bien, el tributo extrafiscal en ocasiones no tiene como finalidad principal la recaudatoria, por lo tanto, no necesariamente se advierte la capacidad contributiva del contribuyente. En este contexto, resulta necesario encontrar el respaldo constitucional de los tributos extrafiscales en

⁵⁶ Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, 199-204, cit., nota 16, p. 144.

⁵⁷ Tesis P./J. 10/2003, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII*, novena época, mayo de 2003, p.144, Jurisprudencia, materia(s): Administrativa.

los artículos referentes a la rectoría económica del Estado. En esta línea de investigación, bajo la incorporación del discurso social en el texto constitucional mexicano de 1917,⁵⁸ se han establecido los principios rectores de política social y económica. Estos derechos sociales son tomados en consideración para la planificación de una política económica y social. Son los cauces o líneas básicas que inspiran las políticas a desarrollar por los poderes públicos del Estado. Así, se le impone a los poderes públicos actuaciones precisas para que se cumpla con el designio constitucional, de fomentar, promover, proteger y garantizar el ejercicio de los derechos y libertades públicas implícitas en el mismo.

En sede doctrinal, algunos autores⁵⁹ han manifestado que los tributos extrafiscales deben sujetarse al principio de capacidad contributiva, con lo cual los tributos se deben configurar, primeramente, con la finalidad fiscal, para así observar dicho principio, y seguidamente, la finalidad diversa a la recaudación de los ingresos.

De acuerdo con la jurisprudencia mexicana, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció la tesis de jurisprudencia conforme a la cual:

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, la carta magna, para la validez constitucional de un impuesto requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: 1o. que sea proporcional; 2o. que sea equitativo, y 3o. que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan dos o cada uno de estos

⁵⁸ Sabemos bien que la Constitución mexicana de 1917 surgió del primer movimiento social del siglo XX, y como tal establece por primera vez los postulados sociales como derecho fundamentales del hombre. Carpizo, Jorge, *La Constitución mexicana de 1917*, México, Porrúa, 1998, p. 9. Resulta interesante la cita a la que hace alusión Carpizo respecto al grupo "Ponciano Arriaga", conformado por los Flores Magón, los Sarabia, Antonio I. Villarreal, Librado Rivera y Rosalío Bustamante, entre otros, y que dentro de su Plan del Partido Liberal en los puntos concretos de su exposición de motivos consideraron al impuesto con fines extrafiscales, tal es el caso de la supresión de los impuestos al capital menor de \$100.00, con la excepción de los negocios nocivos para el pueblo y la gravación de los artículos de lujo. *Ibidem*, p. 20.

⁵⁹ En España, entre los que destacan: Alonso González, L., "La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 202, 2000, pp. 3 y ss. En México, Yañez Franco, C., "Algunas consideraciones sobre las perspectivas del sistema fiscal mexicano", *RFDM*, t. XL, núms. 172-174, julio-diciembre de 1990, p. 311; Navarrete, M. H., "La naturaleza de la reforma fiscal", *El Economista Mexicano*, vol. II, núm. 3, marzo-abril, 1962, p. 203.

requisitos, el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad mínima de las acciones que a juicio del Estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos.⁶⁰

Por otra parte, con ocasión de la entrada en vigor del impuesto al activo, que suscitó varios juicios de amparo cuestionando su constitucionalidad con base en la vulneración de los principios de equidad y proporcionalidad, se dio la oportunidad de establecer la tesis de jurisprudencia sobre los fines extrafiscales, en la que se consideró que las contribuciones extrafiscales eran constitucionales, bajo dos condiciones fundamentales: que dichos fines sean secundarios o complementarios y respeten los principios de justicia tributaria. Lo anterior se resume de la siguiente tesis de jurisprudencia P/J 20/91:

El propósito fundamental de los impuestos es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, estados y municipios en los términos establecidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, pero no resulta violatorio de esta norma la circunstancia de que al establecerlos, el legislador tome en consideración, además, de manera accesoria o secundaria, algunas de las consecuencias que sobre la colectividad pueden tener las contribuciones, a efecto de que sirvan de apoyo a la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o regular, mientras que no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. Así, no es inconstitucional que al fin recaudatorio perseguido primordialmente por el legislador cuando estableció el gravamen de que se trata, se agregue otro complementario que consiste, según se infiere de la exposición de motivos de la ley, en el interés de crear un mecanismo que, por un lado, impulse el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de las unidades de producción y, por el otro, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas.⁶¹

Así, es necesario citar otra tesis de jurisprudencia, respecto al mismo impuesto al activo:

⁶⁰ Apéndice al tomo LXXVI del *Semanario Judicial de la Federación*, p. 794.

⁶¹ Tesis P/J 20/91, *Semanario Judicial de la Federación*, t. VII, junio de 1991, p. 18.

Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10 de la Ley de Impuesto al Activo de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de la capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.⁶²

Recapitulando lo establecido por nuestro máximo tribunal, el fundamento constitucional de los tributos con fines extrafiscales lo encontramos, primeramente, en los artículos 31, fracción IV, 25, 28⁶³ y 73, fracción XXIX. Es necesario mencionar que, ciertamente, la función extrafiscal de los tributos no aparece expresamente reconocida en nuestra Constitución,⁶⁴ sin embargo, la función extrafiscal de las contribuciones está inser-

⁶² Tesis P/J 11/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. III, marzo de 1996, p. 5.

⁶³ A este conjunto de normas consagradas en la Constitución Política mexicana se le conoce como la “Constitución económica”, la cual se ha definido como “el conjunto de preceptos constitucionales que configuran el marco en el que se va desenvolver la actividad económica pública y privada, posteriormente concretada por los poderes públicos competentes para ello”. Galera Rodrigo, S., *op. cit.*, nota 53, p. 31.

Esta Constitución está integrada por instrumentos de intervención en la actividad económica. La Constitución mexicana establece las políticas públicas a desarrollar por el Estado mexicano. En tal sentido, la política económica de intervención del Estado ha estado siempre consagrada en nuestra Constitución de 1917, pues dicha norma surgió de demandas sociales, la cual necesitó de una política intervencionista en determinados sectores económicos para satisfacer dichas demandas.

⁶⁴ Gordo López —quien únicamente estudia la categoría tributaria de los impuestos, y no así a las contribuciones en general— manifiesta que los impuestos extrafiscales son inconstitucionales, por dos motivos: porque la función extrafiscal no está contemplada en el artículo 31, fracción IV, y por nuestro régimen de facultades expresas, en el que la facultad expresa de establecer la función extrafiscal en nuestro régimen tributario no aparece consignada en la Constitución. Asimismo, señala que se ha admitido la constitucionalidad extrafiscal de los impuestos por interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gordo López, Ana Laura, *op. cit.*, nota 1, p. 81. Nosotros no

ta en la política económica y social manifestada en nuestra carta magna. En este mismo sentido se ha manifestado nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis aislada P.LXXX/98 (novena época).

Es así como la Suprema Corte ha formado toda una doctrina jurisprudencial sobre los fines extrafiscales de los tributos, en tal sentido, encontramos varias tesis aisladas y jurisprudencias, al respecto podemos citar la siguiente jurisprudencia establecida este último año en el Pleno de la Corte:

Producción y Servicios. El artículo 8o., fracción I, inciso D) de la Ley del Impuesto Especial relativo, no transgrede el principio de equidad tributaria (legislación vigente en 2004).

El mencionado precepto no transgrede el principio de equidad tributaria contenido con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el objeto de creación del tributo consiste en evitar el traslado del impuesto en cascada, para lo cual grava la venta de primera mano; de ahí que el mismo se refiera a una hipótesis de no acusación y no a una exención, lo que justifica que si son el fabricante, productor o importador quienes realizan esa venta de primera mano con el público en general, se grave dicha enajenación, en tanto que con esta operación se introducen los bienes al mercado. Sin embargo, cuando dicha venta la realiza un intermediario o detallista, resulta evidente que no pagará el impuesto en virtud de que éste ya se cubrió. Además, “la diferencia de trato obedece a un fin extrafiscal consistente en reducir los costos administrativos de las pequeñas tiendas y misceláneas que se convirtieron en contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios y que se comercializan los productos de que se trata con el público en general”, las cuales no se encuentran en las mismas circunstancias que los fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores de esos bie-

estamos de acuerdo con el planteamiento de la autora en cita, debido a que encontramos la legitimación de las contribuciones extrafiscales en los principios básicos de orden económico establecidos en nuestra Constitución, consagrados en los artículos 25, 27 y 28. No se puede observar a la política fiscal desde el ángulo meramente recaudatorio; la política fiscal, como política pública, debe ser estudiada desde un punto de vista integral. En esta misma corriente de pensamiento, se ubica quien señala textualmente: “Pueden asimismo entenderse los preceptos de la Constitución económica como legitimadores de las intervenciones, dada la inevitabilidad de estas últimas en nuestras sociedades industriales. Y también, desde otra perspectiva, pueden percibirse como preceptos reguladores de la actividad interventora, en tanto puede considerarse que el fin perseguido no es tanto el legitimar la presencia pública como reconocerla al tiempo que se limita. Galera Rodrigo, S., *op. cit.*, nota 53, p. 43.

nes, quienes integran una categoría de contribuyentes con una mayor capacidad financiera y económica.⁶⁵

Impuesto especial sobre producción y servicios. El gravamen que establece para la enajenación de bebidas alcohólicas obedece al mandato contenido en el artículo 117, último párrafo, de la Constitución Federal. El establecimiento del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas, al aumentar el costo de su consumo a través de un gravamen que actúa como sobreprecio, constituye un medio utilizado por el legislador cuyo cumplimiento al mandato contenido en el artículo 117, último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en combatir el alcoholismo, además de que se trata de una medida de protección que se justifica porque es legítimo que en este caso el propio Estado tome ciertas medidas a favor de los integrantes de la comunidad, puesto que se considera que éstos, al decidir de forma perjudicial para su persona, no se encuentran en condiciones de diseñar autónomamente su plan de vida ni tener plena conciencia de sus intereses o actuar consecuentemente a favor de ellos. Atento a lo anterior, se concluye que el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, tratándose de enajenación de bebidas alcohólicas, al imponer un gravamen que actúa como sobreprecio para desalentar su consumo, no sólo tiene como consecuencia inmediata el aumento en el monto que deberán desembolsar quienes adquieran dichos bienes, sino que también hace evidente que éstos efectúan la compra con absoluta conciencia del hecho, ya que al ejercer la opción de consumir alcohol, aun con el sobreprecio generado por el impuesto, están tomando una decisión autónoma e informada, pues su pago conlleva la determinación de sobreponerse a las medidas establecidas por el Estado para desincentivar el consumo de bienes que considera dañinos.⁶⁶

En el mismo sentido, encontramos la tesis jurisprudencial 11/ 2006 del Pleno de la Corte, en la que se justifica la implantación de la finalidad extrafiscal del tributo, debido al establecimiento de diversas tasas del impuesto especial sobre producción y servicios, con base en la graduación alcohólica que contengan los productos que enajenen o importen. En este caso, además de una finalidad fiscal que persigue el legislador también se considera que esta diferencia de trato se debe a una finalidad extrafiscal,

⁶⁵ Pleno de la Corte, Tesis Jurisprudencial 64/2006.

⁶⁶ Pleno de la Corte, Tesis jurisprudencial 57/2006.

que es la protección de la salud pública a través del desaliento al consumo del alcohol.

De todo lo anteriormente considerado, se llega a colegir que la constitucionalidad de las contribuciones extrafiscales no únicamente se debe fundamentar en el precepto 31, fracción IV, sino que es necesario correlacionarlo con los artículos concernientes a la rectoría económica del Estado, los cuales son 25, 27 y 28. Estos preceptos constitucionales articulan la política económica del Estado mexicano, permitiendo establecer dentro de ésta los instrumentos para fines no recaudatorios. Lo anterior, nos permite recapitular y considerar al instrumento tributario en la época moderna como uno de los instrumentos más importantes de la política económica, en el cuadro de las diversas formas de participación y reglamentación de la economía del Estado; y que, sin duda, en México, a pesar de no estar expresamente señalada la finalidad extrafiscal del sistema tributario se considera constitucional su utilización.

El actual texto del artículo 25 constitucional recoge la ideología planteada en los numerales 27, 28 y 123 del texto original de la Constitución de 1917, que corresponde al Estado la rectoría económica, y es en el texto del mencionado artículo donde en forma expresa se refiere a la justa distribución del ingreso y de la riqueza y al fomento del crecimiento económico. Es decir, se plasma la política económica a seguir, la cual se auxiliará de los instrumentos tributarios para lograr los objetivos planteados en la Constitución. Es así como se mira a la progresividad del impuesto como una manera de lograr una mejor distribución de la riqueza.

En este contexto debemos indicar que la Constitución económica también se encuentra sancionada en otros textos constitucionales, por ejemplo, el caso español, que en el artículo 130.1 de la Constitución Española establece la intervención de los poderes públicos en el desarrollo económico de la nación española. En este marco, el Tribunal Constitucional⁶⁷ Español ha afirmado que en la Constitución Española de 1978, a diferencia de las Constituciones liberales del siglo XIX, y ahora común entre las recientes Constituciones europeas, existen normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica. El conjunto de todas ellas compone la Constitución económica o Constitución económica formal. Esto implica la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse con carácter unitario. En resumen, la

⁶⁷ STC 1/1982, comentada por Rodríguez Bereijo, *op. cit.*, nota 37, p. 1287.

Constitución económica es, por un lado, garantía de un determinado sistema económico y, por otro, es el fundamento de un determinado orden económico. La premisa del discurso político del Estado social de derecho, en la Constitución Española, impone una economía social de mercado o economía mixta. El discurso del Estado social democrático de derecho, actualmente, es pacíficamente aceptado; existe un nexo entre el artículo 1o., del cual se desprende la idea de Estado social de derecho —Estado asistencial centrado en la prestación de bienes y servicios públicos—, con la idea de democracia y la existencia de un mínimo de valores básicos, valores tales como la libertad, la igualdad y la justicia.

En resumen, somos partidarios del criterio de Rodríguez Bereijo,⁶⁸ quien considera a la hacienda pública como un instrumento de transformación y emancipación económica y social, en la medida en que los poderes públicos, a través de los programas de ingresos y de gastos públicos, aparecen comprometidos, por virtud de los principios jurídicos y de los criterios rectores sancionados por la Constitución, en la consecución de un orden social más igualitario y justo.

Así, a través del postulado constitucional, en concreto, de los principios rectores de la política económica y social, especialmente los artículos 40,1 y 130,1⁶⁹ de la Constitución Española, se infiere la posibilidad de establecer instrumentos tributarios extrafiscales. En efecto, al igual que en la Constitución mexicana, en la española no existe un precepto constitucional en el que aparezca explícitamente recogida la función extrafiscal. En interpretación del Tribunal Constitucional, en particular, se ha señalado que “tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”.⁷⁰ En España se le permite al Estado asumir nuevas funciones y dis-

⁶⁸ *Ibidem*, p.1291.

⁶⁹ Artículo 40,1 de la Constitución: “Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”.

El artículo 130,1 preceptúa: “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.

⁷⁰ Fundamento jurídico 13, segundo párrafo, de la STC 37/87.

poner de distintos medios para alcanzar éstas, entre los cuales se encuentra, por su especial idoneidad, el tributo.

El principio de instrumentalidad de la imposición se recoge y se proyecta en la Constitución Española, destacando dos ideas básicas: a) que la imposición se contempla en la Constitución Española como instrumento al servicio de los objetivos principales de la política económica: satisfacción de necesidades colectivas, progreso social y económico, más equitativa distribución de la renta a nivel regional, personal y sectorial, y estabilidad económica de precios y empleo; y b) que la imposición ha de desempeñar, en consecuencia, también un papel relevante tanto en la modernización como en el desarrollo de los diferentes sectores económicos, según se desprende de una correcta interpretación del texto constitucional, aspecto éste que es considerado básico para el mantenimiento de los principios fundamentales del actual sistema económico y político.⁷¹

Dentro de la doctrina cualificada, según el estudio del Libro Blanco, de 1976, sobre la reforma del sistema tributario español, son dos las características que deben presidir la racionalidad de un sistema fiscal: de un lado, los tributos han de constituir un medio de transmisión de los recursos del sector privado al público, en orden a financiar el gasto necesario para la realización de las actividades encomendadas al sector público en toda economía de mercado, y, de otro, deben permitir su utilización instrumental al servicio de los fines de la política económica y social, y, particularmente, para eliminar las grandes diferencias en la distribución de la renta y la riqueza y asegurar un crecimiento de la economía en condiciones de estabilidad interna y externa.

Con este nuevo derecho constitucional, la doctrina española asume nuevos postulados. Lejeune⁷² indica que el tributo no se agota en una función recaudatoria, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales. Aprovechemos el razonamiento de Lejeune para involucrarnos completamente en el fondo de este estudio. En el Estado de derecho, es decir, el Estado que está limitado por la ley, el Estado asume también una función social de redistribu-

⁷¹ Calle Saiz, R., "Política económica: objetivos e instrumentos", *PGP*, núm. 3, 1979, p. 58.

⁷² Lejeune Valcárcel, E., "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Edersa, 1980, p. 121.

ción de la renta y de la riqueza; ésta es la esencia misma de la cláusula del Estado social y democrático de derecho —proclamada en el artículo 1.1 de la Constitución Española—. ⁷³ Cabe plantearnos la siguiente pregunta: ¿cómo lograr esta redistribución? Al ojear rápidamente una Constitución política del mundo moderno es fácil dar contestación, pues se advierte que el impuesto es el vehículo idóneo para lograr dicha redistribución. Lo que implica una íntima conexión entre los impuestos y gastos públicos. Por lo tanto, esta función no puede entenderse como un simple calificativo retórico sin consecuencias jurídico-constitucionales, sino, al contrario, ha de considerarse como un auténtico principio constitucional de inmediata y directa aplicación, y, también, como un principio estructural de orden jurídico y criterio hermeneútico fundamental de orden político y social. ⁷⁴

Revisando la historia del mundo moderno, ⁷⁵ se asoman a la luz los razonamientos de Wagner, quien contempló al impuesto como un instrumento que permitiese hacer una mejor distribución de la riqueza. Por lo tanto, podemos decir, que ésta es la prístina aplicación del instrumento tributario con fines extrafiscales en la modernidad. ⁷⁶ La función redistributiva de la

⁷³ Nosotros entendemos por Estado social de derecho un Estado asistencial centrado en la prestación de bienes y servicios públicos.

⁷⁴ STC 19/1982, FJ 6.

⁷⁵ En la historia del mundo antiguo, ya se aplicaban los impuestos con fines de ordenamiento, entre los cuales tenemos los mencionados por Livio en la República romana, ya que con relación a las decadencias de las costumbres se estableció el impuesto de lujo sobre los patrimonios. En la época de los ptolomeos existía un impuesto sobre cereales que era pagado por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos. Los cameralistas recomendaban como recurso de la política de economía nacional un sistema de premios, exenciones y privilegios tributarios para guiar la actividad de los súbditos hacia los caminos deseados por el Estado y apartarlos de aquellos no deseados. Por otro lado, Griziotti, con referencia a los fines redistributivos del impuesto, indica que éstos han constituido el motivo clásico de las finanzas sociales, tanto en la antigüedad como en el medievo y en la época moderna. Sin embargo, si entendemos el significado de la aparición del mundo moderno, y dentro de él al llamado Estado de derecho, no podemos colmular con otra tesis fuera de este ámbito. Gerloff, W. y Neumark, F., “Los impuestos, doctrina general de los impuestos”, *Tratado de finanzas*, Buenos Aires, Biblioteca de Ciencias Económicas, 1961, t. II, p. 220; Griziotti, *op. cit.*, nota 28, p. 375.

⁷⁶ Por su parte, en el siglo XIX, Adam Smith explica que en los sistemas en donde se limita la actividad pública y concretamente se rechazan intervenciones de la política de ordenamiento en la economía, no hay lugar para el impuesto de ordenamiento, ya que los impuestos son, según la teoría del liberalismo económico, simples perturbadores en la economía, ya que aumentan gastos de producción, desplazan las condiciones de libre competencia y disminuyen el producto social.

hacienda pública en el mundo moderno actúa de manera desigual con sus dos brazos, el brazo del tributo y el brazo del gasto público, de forma que se cumple con la exigencia constitucional de un orden más igualitario y más justo. Por otro lado, podemos señalar un ejemplo más claro de los tributos con fines extrafiscales, estamos hablando de los tributos especiales, tan conocidos en la legislación y en la doctrina, entre los que figuran los impuestos al tabaco, al alcohol, etcétera.

Así, dentro de esta perspectiva, podemos comprender al derecho financiero y tributario como un derecho redistributivo, concebido en la rama del derecho financiero como un derecho sobre los que tienen más; la rama del derecho de los gastos públicos debe ser un derecho en favor de los que tienen menos, las clases sociales desposeídas. En este orden de ideas, en el ensanchamiento de las funciones del Estado, como la justicia social y el bienestar, los instrumentos tributarios tienen una amplia función;⁷⁷ en un primer acercamiento tenemos los impuestos progresivos, cuya finalidad será la distribución de la riqueza. Estos impuestos gravan de manera progresiva⁷⁸ la capacidad económica de los contribuyentes, de tal manera, que la carga tributaria es mayor para las personas que gozan de mayor poder adquisitivo que las personas con insuficientes recursos económicos.

Uno de los objetivos de la Constitución es la consecución de la igualdad de hecho entre todos los ciudadanos, para lo cual el tributo es un instrumento básico por sí mismo, y así debe ser utilizado, porque, a pesar de haber sido pensado primigeniamente para otros fines, presenta una especial idoneidad para el logro de los objetivos constitucionales, con lo cual la actividad impositiva adquiere de este modo un nuevo carácter y desempeña un nuevo papel, que viene amparado por la Constitución. Por lo tanto, en el devenir histórico se comenzó a hablar de una hacienda funcional,⁷⁹ que en-

⁷⁷ La finalidad extrafiscal en tema será el “efecto redistribuidor” del propio mecanismo fiscal. Navarrete, M. H., *op. cit.*, nota 59, p. 204.

⁷⁸ Se ha destacado que en nuestro sistema fiscal durante las décadas de los sesenta y setenta había progresividad en los impuestos que componían nuestro sistema. Valero Flores, C. y Mandujano Ramos, N., “El sistema tributario mexicano y la reforma fiscal, 1988-1996”, *Comercio Exterior*, vol. 48, núm. 5, junio de 1998, p. 473; Navarrete M. H., *op. cit.*, nota 59, p. 208; Yañez Franco, C., *op. cit.*, nota 59, pp. 323 y ss.

⁷⁹ No debemos confundir este término con lo que llama Morselli la hacienda complementaria, quien, partiendo de una división similar entre las funciones del Estado, perfiló una hacienda distinta de la fundamental, “dirigida a financiar las necesidades socioeconómicas del ente público”, basada en la “parafiscalidad”, figura que estudiaremos más adelante. Véase Morselli, “Aspetti Corporativi delle Finanza degli Enti Amministrativi

cuentra su desarrollo en el Estado social o intervencionista, en donde los tributos se convierten en elementos activos al servicio de una política económica y social, contrapuesta a aquélla de carácter tradicional, limitada a la obtención de recursos.

En otro intento de comparación, la Constitución Española⁸⁰ define un marco político e institucional muy preciso, respecto de cuál debe ser la función de la hacienda pública. Los derechos económicos y sociales constituyen los principios rectores de política económica y social (artículos 39 a 52 constitucionales).

Sin embargo, no queremos pasar por alto un punto delicado relacionado con esta cuestión: el carácter subsidiario, de subordinación de la función extrafiscal. ¿Qué significa esto? Frente al poder de *imperium*, que el Estado tiene para establecer impuestos con fines extrafiscales, debe existir un principio controlador que limite dicha aplicación, evitando la proliferación de impuestos confiscatorios en aras de fines extrafiscales, y, consecuentemente, se convierta el Estado protector en un Estado tiránico, represor y absoluto.

Así, encontramos el principio de capacidad económica como el principio que limita la actuación del Estado⁸¹ en sus potestades normativas de

Istituzionali” (prime linee d’introduzione alla teoria della Parafiscalita), *Archivio Finanziari*, núm. VI, 1957, pp. 157 y 215. Para una referencia más amplia de la hacienda funcional véase Moschetti, F., *Il concetto di capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, pp. 41 y ss.; así como en Fichera, “La giurisprudenza della Corte costituzionale sul tema dei rapporti tra imposizione ed extrafiscalità, *Rassegna di Giurisprudenza*”, *DPT*, vol. XLIV, parte II, 1973, p. 773.

⁸⁰ Rodríguez Bereijo, indica que dichos principios deben considerarse como normas jurídicas que obligan a todos los poderes públicos, en tanto que principios inspiradores del orden social y económico informan a la legislación positiva y a la práctica judicial. *Op. cit.*, nota 37, p. 1290.

⁸¹ STC. 221/1992.

imposición. Para algunos autores,⁸² en la doctrina tributaria española, este postulado no se integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es la base común sobre la que se apoyan todos los principios de justicia fiscal propiamente dichos (progresividad, igualdad, no confiscatoriedad), que, a su vez, articulan un sistema fiscal justo.

Cuando nos referimos al carácter subsidiario de la función extrafiscal, queremos decir con ello, que dicha función siempre estará supeditada a la capacidad económica del contribuyente y al principio de igualdad, tal como se establece en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana. A partir de estas consideraciones, debemos mencionar que el principio de no confiscatoriedad que aparece en la Constitución Española a diferencia de la mexicana, está sancionado precisamente para evitar que el sistema tributario pueda tener una estructura que —aun cuando pudiese facilitar la consecución de determinados objetivos— permitiera su caracterización como sistema confiscatorio. Según Bollo Arocena,⁸³ el contenido del principio de la no confiscatoriedad se refleja en el respeto del mínimo exento,⁸⁴ en el principio de justicia en el gasto, es decir, que si la tributación opera como desposesión de determinados bienes sin correspondencia con la finalidad que le proporciona su razón de ser, nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria y, por último, en la limitación de los tipos de gravamen, esto es, el respeto de los niveles máximos de tributación. Así, el principio de no confiscatoriedad actúa como límite y freno en todos los tipos de gravamen, en los tributos progresivos y en los gravámenes proporcionales. Siguiendo esta línea de investigación, Naveira de Casanova⁸⁵ señala que el tributo puede desenvolverse con mayor independencia respecto del principio de capacidad contributiva, persiguiendo los fines constitucionales que los poderes públicos pretendan conseguir, pero que encuentra como barrera infranqueable el principio de no confiscatoriedad.

⁸² Pérez de Ayala, José Luis, “Las cargas públicas, principios constitucionales para su distribución”, *HPE*, núm. 59, 1979, pp. 87 y ss.

⁸³ Bollo Arocena M. C., “La prohibición de la confiscatoriedad como límite a la tributación”, *Principios tributarios constitucionales*, México-España, TFF-Universidad de Salamanca, 1992, pp. 371 y ss.

⁸⁴ Es decir, que se reconoce que en ningún caso, incluyendo los tributos extrafiscales, podrá el sistema tributario despojar a los individuos de los bienes necesarios para llevar una existencia digna.

⁸⁵ Naveira de Casanova, Gustavo J., *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, España, McGraw-Hill, 1997, p. 173.

Casado Ollero⁸⁶ manifiesta que la pugna que existía entre la función fiscal y la extrafiscal de los tributos es ahora una cuestión pacífica, y que dichas funciones constituyen dos fenómenos imprescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad impositiva. Sustentando nuestro criterio citamos a Micheli,⁸⁷ quien argumenta que en las finanzas modernas la valoración extrafiscal determina ampliamente la decisión de los elementos que componen el presupuesto de hecho y los sujetos pasivos de éste.

Como se observa, se ha ampliado el concepto del tributo. Se ha flexibilizado y convertido en un instrumento que permite no sólo la recaudación de dinero, sino también el desarrollo de fines sociales, económicos y políticos.

Ha quedado claro que las contribuciones extrafiscales son constitucionales, siempre y cuando el fin no sea eminentemente extrafiscal.

V. MARCO LEGISLATIVO DE LA EXTRAFISCALIDAD

En la legislación tributaria mexicana no existe fundamento legal en el que se exprese que la imposición de tributos tiene dos finalidades: la fiscal y la extrafiscal. A diferencia de nuestro marco jurídico, lo contrario ocurre en la legislación española, ya que el artículo cuarto de la Ley General Tributaria establece que: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

Este artículo⁸⁸ considera, ante todo, a los tributos como medios para recaudar ingresos públicos, sin perjuicio de que hayan de servir, también,

⁸⁶ Casado Ollero, Gabriel, *El sistema impositivo de las comunidades autónomas*, Granada, Instituto de Desarrollo Regional, 1981, pp. 94 y ss.

⁸⁷ Micheli, Gian A., *op. cit.*, nota 22, p. 29.

⁸⁸ Yebra Martul-Ortega, al tenor del citado precepto, desvela en el tributo una cuádruple finalidad; así señala una primera, principal o implícita: *a)* medios para recaudar ingresos públicos; y tres secundarias o añadibles: *b)* instrumentos de la política económica general; *c)* estabilidad y progreso sociales; *d)* mejor distribución de la renta nacional. En principio, nuestro autor considera que el artículo cuarto impone siempre la finalidad primordial de la recaudación de ingresos; aunque también considera las finalidades no fiscales del tributo como una exigencia legal. Lo anterior lo sostiene al señalar: “que el

“como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. En consecuencia, la idea de tributo que se desprende de la norma constitucional española equivale no sólo a hacer posibles los gastos públicos, sino también a lograr otros cometidos de la Constitución Española, en este caso, hacer posibles los principios rectores de la política social y económica, como se apreciará más adelante.

Como señala muy atinadamente González García,⁸⁹ las notas definitivas del impuesto y que, a su vez, lo diferencian de otras figuras afines son la coactividad, que define el carácter de la prestación; la capacidad contributiva, que aporta el fundamento de justicia distributiva, y la cobertura del gasto público, que marca el fin preponderante o exclusivo de los impuestos. El citado autor, en un ejercicio de exégesis del artículo 4o. de la Ley General Tributaria, señala:

1. El tributo es un instrumento jurídico muy delicado, revestido de especiales garantías por el ordenamiento, que sirve ante todo y sobre todo para atender la cobertura del gasto público, sobre la base de la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlo; 2. El tributo, además de atender a la cobertura del gasto público, puede servir para otros fines, siempre que éstos encuentren el debido respaldo constitucional y no desvirtúen la estructura y fin primordial del instrumento jurídico utilizado.

tributo se caracteriza por ser un medio de obtención de ingresos, pero además, para que jurídicamente sea calificado como tributo, a tenor de lo dispuesto en nuestra legislación ha de servir (*sic*) otras finalidades no fiscales”. Considerando lo anterior, Yebra Martul-Ortega llega a colegir, que “al tributo se le ha reconocido tradicionalmente una misión primera de obtención de ingresos, reconocimiento también legal de acuerdo con el objetivo a) del artículo 4o. de la LGT. Posteriormente, se vio la posibilidad de su utilización extrafiscal o no fiscal”. Pero esta utilización necesariamente no significa que el tributo haya de perder su primitiva misión fiscal. Dado que el tributo constituye un instituto jurídico estructurado con criterios de justicia, el jurista habrá de valorar en qué medida es legítimo el empleo del impuesto con fines prevalentes de política económica”. Yebra Martul-Ortega, P., *op. cit.*, nota 29, p. 146.

⁸⁹ González García, Eusebio, “La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica”, *Derecho Tributario*, Argentina, t. V, núm. 27, septiembre de 1992, p. 33; *id.*, *Concepto actual del tributo: análisis de jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1996, pp. 25 y ss.

Soler Roch⁹⁰ indica que el tributo se presenta como figura ambivalente (o polivalente) en función de los distintos objetivos que le asigna el propio ordenamiento jurídico, es decir, toma como referencia la concepción del tributo con fines extrafiscales.

Sin embargo, el hecho de que no esté definida la función extrafiscal en algún artículo del Código Fiscal de la Federación, del código financiero de alguna entidad federativa, o de una ley especial no significa que no esté contemplada esta finalidad. Por lo regular, la finalidad extrafiscal de un tributo se hace manifiesta en los diarios de debates o en la exposición de motivos de la ley especial. Así, tenemos tributos que tienen como finalidad secundaria la extrafiscal, tal es el caso del impuesto al activo de las empresas, los derechos por la extracción de agua en la Cuenca del Valle de México, el impuesto sobre la ocupación de la vía pública establecido en la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de Michoacán para el ejercicio de 1974, entre otros.

Una novedad importante en nuestro sistema impositivo fue la mención expresa de la promoción de conductas nocivas al ambiente a través de instrumentos económicos en la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, publicada en el *Diario Oficial de la Federación*, el 13 de diciembre de 1996. Lo anterior significa que se establece una finalidad extrafiscal expresa en los artículos 21, 22 y 22 bis.⁹¹

⁹⁰ Soler Roch, María Teresa, *op. cit.*, nota 20, p. 35.

⁹¹ “Artículo 21. La Federación, los Estados y el Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias, diseñarán, desarrollarán y aplicarán instrumentos económicos que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental, y mediante los cuales se buscará:

I. Promover un cambio en la conducta de las personas que realicen actividades industriales, comerciales y de servicios, de tal manera que sus intereses sean compatibles con los intereses colectivos de protección ambiental y de desarrollo sustentable;

II. Fomentar la incorporación de información confiable y suficiente sobre las consecuencias, beneficios y costos ambientales al sistema de precios de la economía;

III. Otorgar incentivos a quien realice acciones para la protección, preservación o restauración del equilibrio ecológico. Asimismo, deberán procurar que quienes dañen el ambiente, hagan un uso indebido de recursos naturales o alteren los ecosistemas, asuman los costos respectivos;

IV. Promover una mayor equidad social en la distribución de costos y beneficios asociados a los objetivos de la política ambiental, y

V. Procurar su utilización conjunta con otros instrumentos de política ambiental, en especial cuando se trate de observar umbrales o límites en la utilización de ecosiste-

VI. DOCTRINA TRIBUTARIA SOBRE LA EXTRAFISCALIDAD

La idea de los fines y efectos extrafiscales es proporcionada por los doctrinarios de la ciencia jurídica, que de alguna manera tratan de crear una

mas, de tal manera que se garantice su integridad y equilibrio, la salud y el bienestar de la población”.

“Artículo 22. Se consideran instrumentos económicos los mecanismos normativos y administrativos de carácter fiscal, financiero o de mercado, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos ambientales que generen sus actividades económicas, incentivándolas a realizar acciones que favorezcan el ambiente.

Se consideran instrumentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental. En ningún caso, estos instrumentos se establecerán con fines exclusivamente recaudatorios.

Son instrumentos financieros los créditos, las fianzas, los seguros de responsabilidad civil, los fondos y los fideicomisos, cuando sus objetivos estén dirigidos a la preservación, protección, restauración o aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y el ambiente, así como al financiamiento de programas, proyectos, estudios e investigación científica y tecnológica para la preservación del equilibrio ecológico y protección al ambiente.

Son instrumentos de mercado las concesiones, autorizaciones, licencias y permisos que corresponden a volúmenes preestablecidos de emisiones de contaminantes en el aire, agua o suelo, o bien, que establecen los límites de aprovechamiento de recursos naturales, o de construcción en áreas naturales protegidas o en zonas cuya preservación y protección se considere relevante desde el punto de vista ambiental.

Las prerrogativas derivadas de los instrumentos económicos de mercado serán transferibles, no gravables y quedarán sujetos al interés público y al aprovechamiento sustentable de los recursos naturales”.

“Artículo 22 bis. Se consideran prioritarias, para efectos del otorgamiento de los estímulos fiscales que se establezcan conforme a la Ley de Ingresos de la Federación, las actividades relacionadas con:

I. La investigación, incorporación o utilización de mecanismos, equipos y tecnologías que tengan por objeto evitar, reducir o controlar la contaminación o deterioro ambiental, así como el uso eficiente de recursos naturales y de energía;

II. La investigación e incorporación de sistemas de ahorro de energía y de utilización de fuentes de energía menos contaminantes;

III. El ahorro y aprovechamiento sustentable y la prevención de la contaminación del agua;

IV. La ubicación y reubicación de instalaciones industriales, comerciales y de servicios en áreas ambientalmente adecuadas;

V. El establecimiento, manejo y vigilancia de áreas naturales protegidas, y

VI. En general, aquéllas actividades relacionadas con la preservación y restauración del equilibrio ecológico y la protección al ambiente”.

teoría de la extrafiscalidad. Bajo esta línea de investigación, los fines y los efectos extrafiscales tienen diversas intensidades. Dentro de esta concepción, hay autores⁹² que únicamente reconocen los fines extrafiscales, ignorando los efectos extrafiscales; ello debido a que en la época en que los autores escribieron sus obras era en una primera etapa, la cual contempla las primigenias aproximaciones del problema. Por otro lado, tenemos trabajos monográficos de reciente creación, y no obstante de ser trabajos introductores contemplan de forma integral el hecho extrafiscal, distinguiendo los efectos de los fines extrafiscales, tal es el caso de las obras de Alonso González,⁹³ Casado Ollero,⁹⁴ Hinojosa Torralvo,⁹⁵ entre otros.

Hinojosa Torralvo⁹⁶ hace la distinción entre extrafiscalidad y la finalidad no fiscal, decantándose en favor de esta última. Según el autor referido, cada una de estas denominaciones responde a un enfoque distinto de la misma cuestión; así, habla de extrafiscalidad para calificar su naturaleza, y de fin no fiscal para hacer referencia, como de su denominación se infiere, a su aspecto teleológico y de instrumentalidad, cuando se quiere aludir a su papel de vehículo para la consecución de fines diversos o paralelos a los propiamente recaudatorios, concluyendo que en cualquier caso son términos que dan fe de lo que, en sustancia, se quiere expresar con ellos, la función no preponderante fiscal de los mismos.

De acuerdo con este razonamiento, se ha distinguido entre los fines y efectos de los instrumentos financieros. En la literatura tributaria es muy común encontrar la confusión entre dichos términos. Ciertamente, esta distinción va a ser parte de la aportación científica del presente estudio, porque se trata de superar el planteamiento tradicional, que contrapone estos dos conceptos pertenecientes a planos metodológicos distintos, y cuya confrontación puede llevar a un callejón sin salida. Para fundamentar nuestro criterio, es indispensable hacer un repaso de la doctrina española e italiana más representativas. Las siguientes notas pretenden despejar, en cierta medida, el significado de la finalidad de los tributos, en otras palabras,

⁹² Entre otros, Giuliani Fonrouge en su obra *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, actualizada por S. C. Navarrine y R. O. Asorey, 1997, vol. I, p. 15.

⁹³ Alonso González, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 21.

⁹⁴ Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, notas 1 y 86.

⁹⁵ Hinojosa Torralvo, "Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas", *Impuestos*, vol. II, núm. 15, 1989.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 132.

que contribuyan a esclarecer los fines y efectos extrafiscales. Por tal motivo, de aquí en adelante trataremos de resumir el pensamiento de la doctrina tributaria, cuáles han sido sus posturas, criterios, fundamentos jurídicos y, sobre todo, las posibles soluciones al problema.

Sobre el esquema arriba planteado podemos decir sin temor a errar, que la doctrina tributaria ha sido productiva en cuanto a la realización de una teoría de la extrafiscalidad. Encontramos autores que consideran estéril la diferenciación entre tributos fiscales y los no fiscales; juristas para quienes es válida la distinción entre la fiscalidad y la extrafiscalidad; estudiosos para los cuales el término de la extrafiscalidad es anodino, para algunos otros no son identificables los tributos no fiscales con los fiscales. Así, encontramos una infinidad de posturas que se van conjugando dentro de esta discusión que ha rebasado las aulas.

Dentro del discurso de los efectos extrafiscales de los tributos, Vanoni⁹⁷ fue quien señaló:

Non é dubbio che ogni tributo opera nella vita economica e sociale, determinando una serie di azioni e reazioni, di modificazioni del modo di essere dei singoli, di variazioni nelle correnti di produzione e di consumo, che la scienza delle finanze ha analizzato e descritto nel capitolo della diffusione delle imposte. E poiché il legislatore, nel disciplinare le imposte e le loro modalità, tiene conto necessariamente dei loro effetti immediati e remoti, é lecito affermare che si passa gradatamente dalle imposte in cui prevale il criterio puro dell'imposizione ai provvedimenti ispirati prevalentemente da opportunità extra-ficali, tanto que appare difficile in concreto indentificare il punto in cui si degrada dall'uno all'otro ordine di fenomeni.

Por su parte, Micheli⁹⁸ nos ha enseñado que una ilusión jurídica y financiera es considerar la existencia de los tributos que respondan exclusivamente a una concepción meramente tributaria, es decir, recaudatoria. Los datos anteriores nos llevan a considerar que el legislador puede introducir las consideraciones extrafiscales en aquellas propiamente tributarias en un momento histórico.

⁹⁷ Vanoni, E., *Opere Giuridiche*, Milán, Dott A. Giuffré, 1962, vol. II, p. 481.

⁹⁸ Micheli, Gian A., *op. cit.*, nota 22, p. 28.

Siguiendo este criterio, Casado Ollero⁹⁹ señala la incidencia y la concurrencia de las funciones no fiscales y fiscales de los tributos. Este autor¹⁰⁰ encuentra problemática, inútil y estéril la distinción entre tributos fiscales y no fiscales, en un ejercicio intelectual acuerda que no es posible concebir un tributo que responda únicamente a una función extrafiscal —aunque sólo fuera por su intrínseca capacidad de procurar un ingreso al ente público siempre que se realice el presupuesto base de la imposición—, tampoco sería posible pensar en un tributo orientado únicamente a su finalidad recaudadora y ajeno por completo a cualquier efecto no fiscal.

Para Rosembuj, tanto la fiscalidad pura y la extrafiscalidad pura son inexistentes, sostiene lo anterior al señalar que los efectos de los tributos no son identificables por separado y, en alguna medida, coexisten funciones recaudadoras y reguladoras con distinta intensidad conforme a la naturaleza propia de cada tributo. El citado autor¹⁰¹ indica que la fiscalidad, al amparo del deber general de contribuir al gasto público, es el mejor impulso para la extrafiscalidad. En los tributos ambientales la finalidad es provisoria, simplemente, es cuestión de tiempo, hasta que se institucionalice la consolidación de la (prevención) necesidad propuesta por el deterioro del bien ambiental, en forma permanente y sistemática: el welfare ecológico.

Dentro de esta corriente pensadora encontramos a Del Vecchio,¹⁰² quien considera que las finanzas son siempre fiscales y extrafiscales. Dentro de esta literatura, Moschetti¹⁰³ señala que:

Infatti la distinzione tra imposte fiscali ed extrafiscali non riguarda l'utilizzazione del loro provento, il momento della spesa, ma la prevalente finalità (economica, sociale, politica, ecc) nel momento stesso dell'imposizione. Aggiungiamo poi che la distinzione tra imposte fiscali ed extrafiscali é solo di grado, non é per nulla netta: e frutto caratteristico di una riflessione economica, pienamente legittima in questo campo, ma priva di quei requisiti di precisione che sono indispensabili per un'applicazione giuridica.

⁹⁹ Este autor, y con especial referencia su trabajo intitulado *El sistema impositivo de las comunidades autónomas*, es continuamente citado en la doctrina española a fines de la década de los ochenta del presente siglo, ejemplo de ello son los trabajos de Clemente Checa González, Antonio Delgado, Hinojosa Torralvo, Martínez Lago, entre otros.

¹⁰⁰ Casado Ollero Gabriel, *op. cit.*, nota 86, pp. 81 y ss.

¹⁰¹ Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, nota 19, p. 83.

¹⁰² Del Vecchio, "Introduzione alla Finanza", *RDFSFS*, p. 232.

¹⁰³ Moschetti, F., *op. cit.*, nota 79, pp. 83 y ss.

Por otro lado, Antonio Delgado,¹⁰⁴ apoyándose en algún sector de la doctrina,¹⁰⁵ sostiene la inequivalencia total entre los tributos con fines fiscales y los no fiscales, sobre todo desde el punto de vista material. Lo anterior, se sustenta en el fundamento de los tributos, porque los tributos con carácter fiscal se basan en los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad, en tanto que, los tributos no fiscales se basan en la finalidad para la cual han sido establecidos. Sin embargo, se admite la armonización de estos fines por parte de la doctrina y que ha tenido eco en el derecho positivo. Establece la fórmula de configurar el principio de capacidad económica como límite y no como fundamento; entonces, soluciona el problema a través de la conjunción de los principios constitucionales que sustentan el sistema tributario. Postura que recoge del pensamiento de Palao Taboada,¹⁰⁶ quien fue de los primeros españoles en considerar la crisis del principio de capacidad económica.

La extrafiscalidad en la literatura italiana se estudia a la luz de los principios constitucionales. La doctrina y la jurisprudencia¹⁰⁷ llaman extrafiscalidad a la consecución de finalidades diversas de aquellas fiscales, es decir, a finalidades económicas, sociales y políticas. De acuerdo con el criterio de Fichera, se desprende que la recaudación sigue siendo fundamental.

Dentro de la vasta doctrina italiana, Griziotti¹⁰⁸ se ubica entre los estudiosos del derecho que han dedicado parte de su labor investigadora a la

¹⁰⁴ Delgado, A., “La sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el impuesto sobre tierras infrutilizadas”, *Civitas REDF*, núm. 61, enero-marzo de 1989, p. 88.

¹⁰⁵ Entre ésta, encontramos a Cortés, Matías *et al.*, “Los impuestos de ordenamiento”, *HPE*, núm. 71, 1981; Pérez de Ayala, José Luis, “Introducción a una teoría económica del coste social como fundamento de las responsabilidades jurídico-privadas y de las obligaciones tributarias”, *RDFHP*, núm. 72, noviembre-diciembre de 1967; *id.*, “Artículo tercero y cuarto de la LGT, desde una perspectiva doctrinal actualizada”, *CT*, núm. 49, IEF, 1984; González García, Eusebio, “La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica”; *id.*, *Concepto actual del tributo: análisis de jurisprudencia*, ambas, *cit.*, nota 89; Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *op. cit.*, nota 29; Mateo Luis, “Tributación de los beneficios derivados del juego”, *RDFHP*, núm. 137, 1978; *id.*, “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *Civitas REDF*, núm. 39, 1983; Vicente-Arche Domingo, F., *op. cit.*, nota 11; Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milán, Giuffré, 1967, vol. 1.

¹⁰⁶ Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *Estudios jurídicos, homenaje a Federico de Castro*, Madrid, Tecnos, 1976, t. II.

¹⁰⁷ Fichera, F., “Rassegna di Giurisprudenza”, *DPT*, vol. XLIV, parte II, 1973, *passim*.

¹⁰⁸ Griziotti, *op. cit.*, nota 28, p. 371.

función no fiscal de los tributos. Para este autor, la extrafiscalidad en los tributos se caracteriza por ser secundaria y de índole social, y la distingue de los ingresos tributarios, porque, a diferencia de éstos, que procuran satisfacer indirectamente fines del Estado a través del gasto público, los ingresos extrafiscales son instrumentos directos o inmediatos para la actuación de fines públicos.

Observa Griziotti que, en el camino de la funcionalización de la actividad financiera, surge cierta incertidumbre, porque puede tratarse de finanzas fiscales con carácter secundario de fin social o de finanzas extrafiscales susceptibles de ingresos fiscales. Un dato importante que nos proporciona este autor y que debemos hacer reparo en él, es el hecho de que en las finanzas extrafiscales la función recaudadora tiene una importancia accesoría y puede también ser potencial o accidental, puede presentarse en ciertos casos o momentos y en otros no; como en el caso de los derechos protectores (aduaneros), que no procuran ingresos públicos, cuando impiden por su alta imposición la importación de mercancías, mientras que a veces pueden ofrecer importantes ingresos, cuando consienten la introducción de mercancías extranjeras.

En la doctrina española tenemos excelentes investigaciones, que nos permiten ahondar con mayor certeza en el tema. Así, citamos a autores como Casado Ollero,¹⁰⁹ Martínez Lago,¹¹⁰ Checa González,¹¹¹ Ramallo Massanet,¹¹² Yebra Martul-Ortega.¹¹³ Esta nueva dogmática asegura que en la

¹⁰⁹ Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, nota 86; *id.*, “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea”, *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, Granada, Ediciones TAT, 1987; *id.*, “Los fines no fiscales de los tributos en comentarios al artículo 4o. de la LGT”, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda, cit.*, nota 1.

¹¹⁰ Martínez Lago, Miguel Ángel, “El impuesto sobre tierras infrautilizadas y su constitucionalidad”, *Impuestos*, núm. 2, 1988; *id.*, “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de la confiscatoriedad (dos problemas a propósito del impuesto sobre tierras infrautilizadas de la C. A. de Andalucía”, *Civitas REDF*, núm. 60, 1988; *id.*, “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *GF*, núm. 81, 1990.

¹¹¹ Checa González, Clemente, *op. cit.*, nota 32; *id.*, “El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza. Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 37/1987, del 26 de marzo”, *Impuestos*, vol. I, 1987.

¹¹² Ramallo Massanet, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Civitas REDF*, núm. 20, 1978.

¹¹³ Yebra Martul-Ortega Perfecto, *op. cit.*, nota 29.

época que nos ha tocado vivir es difícil deslindar los tributos fiscales de los no fiscales. Nosotros agregaríamos que desde antaño se ha dado este fenómeno; sin embargo, no se ha advertido tan claramente como en nuestros tiempos.

Algunos autores, como Casado Ollero,¹¹⁴ consideran que la extrafiscalidad es un concepto jurídico indeterminado, que no significa nada *per se*. Sin embargo, esta expresión se ha utilizado como contraposición de la función financiera, del fin recaudatorio propio de la imposición. Este autor,¹¹⁵ además, señala: “más que un concepto, lo que se viene manejando es una descripción puramente negativa del tributo con fin no fiscal; cajón de sastre en el que albergar una variedad de detracciones patrimoniales coactivas reagrupadas sin otro criterio que el de la finalidad (fiscal o recaudatoria) que no persiguen”. Lejeune,¹¹⁶ no ajeno a este criterio, señala que el tema se convierte en un laberinto jurídico, pues más que poder hablar de tributos, que, como tales y en su conjunto, son de carácter fiscal o extrafiscal, de lo único que en la mayoría de los casos se puede hablar es de normas concretas de carácter fiscal o extrafiscal.

A partir de estas observaciones, y con el propósito de dar un concepto de la función extrafiscal del sistema tributario, puede colegirse que esta función la entendemos como la promoción de ciertas conductas. De tal manera, insertados en este parámetro, los impuestos ecológicos tienen la función de disuasión y orientación de ciertas conductas de los agentes contaminadores. El concepto de la función extrafiscal del sistema tributario se resume en la función promocional o funcional del mismo.

Luis Mateo,¹¹⁷ para diferenciar los impuestos con fines fiscales de los extrafiscales, define a los segundos como los que no corresponden a la idea constitucional de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Como se puede apreciar, esta es una definición que se entiende en el sentido de ser una idea legalista, o sea, que es una idea objetiva que se fundamenta en la ley suprema, y que a nosotros nos va a servir de parámetro más adelante.

¹¹⁴ Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos en comentarios al artículo 4o. de la LGT”, *cit.*, nota 109, p. 103.

¹¹⁵ Casado Ollero, Gabriel, “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea”, *cit.*, nota 109, p. 1038; *idem*.

¹¹⁶ Lejeune Valcárcel, Ernesto, *op. cit.*, nota 72, p. 171.

¹¹⁷ Mateo, Luis, “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *Civitas REDF*, núm. 39, 1983, p. 343.

Por su parte, González García¹¹⁸ distingue entre los fines necesarios o primordiales de los impuestos y los fines contingentes o accesorios, considerando los primeros como los establecidos para la cobertura del gasto público, y los segundos, para fines propios de la política económica y social. Este autor acierta en señalar que existe un fin necesario, y por ser necesario siempre está presente, y el fin accesorio significa que el legislador puede buscarlo o no. Tanto fines como efectos siempre están presentes al imponer un instrumento tributario, porque tanto se recauda dinero como se influye en el comportamiento del contribuyente, aunque en ocasiones al legislador le interese más lograr unos que otros.

Dentro de los fines no fiscales de los tributos, Griziotti¹¹⁹ enumera los fines de protección (de economía, demografía, sociales), de redistribución de la riqueza, de la prevención, de la represión y de la sanción.

En los tributos con carácter extrafiscal no siempre se recauda, esto es, no siempre se obtiene dinero de los contribuyentes de una manera deliberada, de ahí que algunos impuestos extrafiscales con objetivo de perseguir una política económica no cumplen con su fin primordial por el que se les dio origen: recaudar dinero. Tal es el caso de los impuestos arancelarios protectionistas del producto nacional, que al establecer tasas o tarifas muy elevadas, el contribuyente opta por no realizar el hecho imponible y al mismo tiempo no causar el devengo de dicho impuesto. La doctrina tributaria más calificada no está de acuerdo con la imposición de fines extrafiscales, porque se rompe con los principios constitucionales de la capacidad contributiva y de no confiscatoriedad. Dentro de esta corriente se considera a Saínz de Bujanda¹²⁰ y González García,¹²¹ entre otros. Desde una particular perspectiva, nosotros nos consideramos partícipes de este criterio, haciendo hincapié en que un sistema tributario justo podrá permitir la actuación de tributos extrafiscales, siempre y cuando se manejen dentro de los vértices que establece la Constitución, que se respete la capacidad contributiva relativa y el límite máximo de tributación.

¹¹⁸ González García, Eusebio, “La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica”, *cit.*, nota 89, p. 33.

¹¹⁹ Griziotti, *op. cit.*, nota 28, p. 373.

¹²⁰ Saínz de Bujanda, Fernando, “Los aspectos jurídicos de las exenciones, subvenciones y otros estímulos fiscales”, *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1964, vol. II.

¹²¹ González García, Eusebio, “La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica”, *cit.*, nota 95.

Así, es importante el punto de vista de Albert Shäffle, quien reconoce al impuesto como un fenómeno en el fondo netamente financiero, con momentos no financieros o relaciones secundarias del sistema tributario. Los toma como factores que perturban la verdadera finalidad financiera. Este autor acepta los fines no fiscales de un impuesto siempre y cuando sean secundarios a los fines recaudatorios. También entiende que todo impuesto financiero tiene en su aplicación cierto efecto de ordenamiento político, por lo que llega a la conclusión de que casi no hay un impuesto financiero cuya estructura no esté influenciada también por razones de ordenamiento.¹²²

Un punto de vista distinto al observado en la doctrina española es el caso de Alemania, porque establece en su legislación secundaria el carácter secundario de la finalidad fiscal de los tributos; sin embargo, se puede afirmar que la Constitución alemana en ningún momento se ha pronunciado sobre este tema. Pero el Tribunal Constitucional Alemán ha considerado que existe un concepto constitucional sobre tributo en el parágrafo 3 de la ordenanza alemana. La jurisprudencia alemana le dio un nuevo enfoque a la materia, lo que generó una fructífera doctrina tributaria. En la evolución alemana¹²³ ya es permitido el uso extrafiscal del instrumento tributario como fin principal; esto dio origen al cambio del concepto clásico del tributo, haciéndose más elástico. Por tanto, el fin fiscal debe resultar por lo menos fin secundario o accesorio, sin que se reduzca a ser un fin meramente aparente.

Dentro de esta corriente se encuentra Klaus Tipke,¹²⁴ quien señala que el ordenamiento tributario alemán está concebido con una doble finalidad, ya que no sólo sirve a la obtención de recursos, sino que, al mismo tiempo, persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y de los patrimonios. La Ordenanza Tributaria Alemana de la década de los setenta introduce un nuevo concepto de impuesto en su artículo 3.1, al señalar: “La obtención de los recursos puede constituir un fin secundario”. Dicho ordenamiento ha recibido merecidas críticas de las que nos consideramos partícipes. En opinión de González García, este criterio desvirtúa la función esencial de los instrumentos financieros. Por nuestra parte, consideramos que no podemos llevar a ultranza esta concepción del sistema financiero, que está

¹²² Gerloff, W. y Neumark, F., *op. cit.*, nota 75, p. 220.

¹²³ En materia ambiental, en Dinamarca y en Suecia la finalidad es extrafiscal, es decir, que no tiene como objetivo principal recaudar impuestos.

¹²⁴ Tipke, Klaus, “La Ordenanza Tributaria Alemana de 1977”, *Civitas REDF*, núm. 14, abril-junio de 1977, pp. 357 y ss.

ligada a las necesidades del Estado moderno, porque, como se ha venido sosteniendo, de tal suerte entraríamos en la definición de un Estado arbitrario. Siguiendo a Simón Acosta,¹²⁵ no podemos llevar a los extremos la ausencia del fin fiscal, porque nos conduciría a decantar materias ajenas a esta rama del derecho más afines al derecho administrativo, donde pueden estudiarse como técnicas de intervención de la actividad de los particulares.

Lasarte Álvarez¹²⁶ es crítico de tal sistema, al indicar que la detracción fiscal es sólo en función de la financiación del ente público. Se observa que el fundamento de su criterio es rígido, porque lo reduce a la relación de la proporcionalidad o progresividad con la capacidad contributiva y al principio de legalidad, manifestando que dicho principio se ha vulnerado con el desplazamiento de la función legislativa sustancial del parlamento a la administración.

El antecedente del impuesto ecológico se encuentra en los impuestos de ordenamiento, los cuales se establecen para alcanzar efectos en el ámbito de la política económica y social. Dichos impuestos han tenido mayor auge con el Estado intervencionista, ya que se consideraba fundamental la intervención del Estado en la economía del país al presentarse los fallos del mercado en las economías de libre competencia. Así, por ejemplo, el Estado aplicaba impuestos redistributivos de la renta para generar mayores empleos y resolver los problemas del desempleo generados por este tipo de economías. En conclusión, los impuestos de ordenamiento provocan determinada reacción en ciertas economías.

Para que la función no fiscal tenga recepción constitucional y se legitime ante el principio de capacidad contributiva, ¿cuál es el fundamento de la extrafiscalidad? Para Saínz de Bujanda, el fundamento se encuentra no en la justicia tributaria, y su equitativa distribución de la carga fiscal, sino en

¹²⁵ Simón Acosta, Eugenio, *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1985, p. 146. En este mismo sentido, Yebra Martul-Ortega manifiesta que “en este caso es la pérdida de la naturaleza del impuesto como instituto jurídico. Si esto ocurre, lo más probable es que ya no estemos ante un impuesto de acuerdo con el derecho tributario, sino ante una prestación coactiva monetaria de otra clase”, *op. cit.*, nota 29, p. 146.

¹²⁶ Este planteamiento lo realiza Lasarte Álvarez bajo la CE de la época franquista, en la cual no se advertía al sistema tributario como instrumento que coadyuvara a la consecución de fines sociales. Lasarte Álvarez, “Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial”, *RDFHP*, núm. 78, 1968, p. 1287.

la justicia social, la cual sacrifica el principio de capacidad contributiva. Para Micheli, el fundamento de la extrafiscalidad se encuentra en la concurrencia de los principios constitucionales. Este mismo criterio ha tenido eco en la doctrina española, ejemplo de ello son Palao Taboada, Checa González, Casado Ollero.

Moschetti legitima dicha función a través del principio de capacidad solidaria. En principio, este autor da un concepto de la solidaridad¹²⁷ al indicar:

Concludendo, il concetto di solidarietà ha un proprio contenuto specifico richiamato da nozioni metagiuridiche, la cui validità é confermata dal fatto che si rileva conforme allo spirito e, talora, addirittura alla lettera di alcune norme costituzionali. Precisamente, ci sembra che la nozione implicitamente accolta dalle norme sopra richiamate sia quella di cooperazione altruistica per fini di interesse collettivo.

Para darle cabida a esta función promocional, nuestro autor entiende la capacidad económica como calificada de un deber de solidaridad, así lo explica:

Se questa non é semplicemente la capacità economica, ma é capacità economica qualificata da un dovere di solidarietà, cioè da un dovere finalizzato e caratterizzato da un prevalente interesse collettivo, non si può considerare la ricchezza del singolo separatamente dalle esigenze collettive. Si deve togliere dalla ricchezza di ognuno non solo quanto sembra sopportabile in relazione alla situazione economica, ma anche tanto quanto sembra opportuno in relazione ai bisogni pubblici.¹²⁸

Termina manifestando que la capacidad económica es una condición necesaria, pero no suficiente.

Al tenor de esta exposición, Pérez de Ayala¹²⁹ encuentra una justificación de plena convivencia entre la finalidad extrafiscal y la fiscal, al señalar que:

¹²⁷ Moschetti, F., *op. cit.*, nota 79, p. 70.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 241. Asimismo, véase Abbamonte, *Corso di diritto finanziario*, Nápoles, 1969, p. 150.

¹²⁹ Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho tributario*, Madrid, Derecho Financiero, 1968, p. 86.

...el juicio será positivo si la utilización del impuesto con propósitos extrafiscales no rompe con la distribución equitativa de la carga tributaria impuesta por el ordenamiento (la referencia es el sistema tributario en su conjunto), el juicio habrá de ser adverso si la invocación de determinados objetivos de política económica trae aparejada la disolución de la justicia tributaria.

Dentro de este parámetro dibujado por nuestro autor, el límite o la barrera para la aplicación de la función extrafiscal en el sistema tributario es la equitativa distribución de la carga fiscal.

Para concluir, la doctrina tributaria española para la realización del principio de justicia en la distribución de los tributos ha aceptado dos principios: bien puede lograrse por el principio de capacidad contributiva, respecto a los denominados tributos fiscales; bien, a través del principio de igualdad, respecto a los tributos no fiscales o de ordenamiento.

Una vez establecido el panorama general de la función extrafiscal de los tributos, es apropiado señalar que la extrafiscalidad tiene diversos grados, como indica Alonso González siguiendo a Casado Ollero; es difícil hacer una clara distinción entre la función extrafiscal y fiscal, porque en algunas ocasiones vendrán aparejadas dichas características en la imposición del tributo; por lo tanto, para poder establecer un criterio coherente con la función que desempeña este último, se debe atender a la naturaleza del mismo. Se considerará que un tributo es extrafiscal en su carácter más puro, cuando predomina el elemento extrafiscal sobre el fiscal, tal es el caso de los impuestos aduaneros, que se establecen para proteger al mercado nacional. Supongamos que dichos impuestos se implementan con una cuota del cien por cien al que importe determinado producto, en este caso, si se llegase a realizar el presupuesto de hecho de este impuesto, entraríamos bajo el supuesto de un impuesto confiscatorio. No es momento para hablar de ello, pero en el caso de que no se actualice en el mundo fáctico el hecho imponible, el tributo extrafiscal lograría el propósito para el cual se estableció: impedir que un producto extranjero entre al mercado nacional y, por ende, dañar al mismo, lo que se manifiesta en el fracaso tributario.

De las líneas anteriormente expuestas, podemos concluir que un tributo extrafiscal, en su carácter más puro, es aquel en el que se manifiesta el fracaso tributario, es decir, que no representa ningún ingreso al Estado, porque a medida que se logra la finalidad perseguida disminuye su virtualidad recaudatoria. La *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos

públicos con fines estrictamente fiscales, sino disuadir a los sujetos del tributo, estimular a aquellos para que realicen determinadas conductas.

También pueden considerarse tributos extrafiscales en su estado más puro, los impuestos con finalidades incentivadoras, mediante la exoneración total o parcial de la carga impositiva a los sujetos pasivos de los tributos. Micheli¹³⁰ indica que el tributo podrá concurrir y actuar en una determinada política de incentivos, favoreciendo ciertos consumos, acelerando o retardando la formación del ahorro y previendo incentivos en favor de una actividad productiva. Dentro de esta técnica, la ley exige precisamente del pago del tributo a determinados sujetos que hubiesen cumplido con ciertos requisitos, o bien, hubiesen actuado de la forma deseada por el gobierno.

Así, se advierte que existe un fracaso recaudatorio al no reflejarse en las arcas del Estado. Sin embargo, para Checa González,¹³¹ las exenciones o bonificaciones de los impuestos no representan ningún fracaso; explica que se otorgan exenciones a determinados sectores o personas que, aun cuando posean capacidad contributiva, llevan a cabo actividades que redunden en beneficio del interés general de la sociedad, en definitiva, con su conducta están contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos, si bien por vía distinta de la tradicional. Para Casado Ollero, las líneas arriba expuestas representan las técnicas de aplicación de la función no fiscal del tributo.

Yebra Martul-Ortega,¹³² al contrario de Checa González, sostiene que la multiplicación de exenciones, bonificaciones, reducciones, desgravaciones o modificaciones de las tarifas de determinados impuestos, al amparo de los principios económicos y sociales de la Constitución Española y del artículo 4o. de la Ley General Tributaria, lleva al abuso del legislador, lo que conlleva un rompimiento de la capacidad contributiva y la justicia fiscal. De tal manera, señala que debe ponerse de relieve la importancia del principio de capacidad contributiva, de justicia fiscal, como exigencia, freno o límite a la utilización de un tributo con fines extrafiscales.

Por último, existe un punto muy delicado que no quisiéramos pasar por alto, es el hecho de confundir un impuesto extrafiscal con la aplicación de

¹³⁰ Micheli, G. A., *op. cit.*, nota 22, p. 28.

¹³¹ Checa González, C., *op. cit.*, nota 111, pp. 672 y ss. Este autor sigue el criterio de Manzini, I., *Il principio della capacità contributiva nell ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965, pp. 90 y ss.

¹³² Yebra Martul-Ortega, P., *op. cit.*, nota 29, p. 156.

medidas penalizadoras, o bien, considerarlo como un instrumento sancionador. Ya Micheli¹³³ contemplaba al tributo como una manifestación típica de la potestad de imperio del ente público, pero sin la finalidad y la estructura sancionatoria, resarcitoria o retributiva.

En tal caso, Casado Ollero¹³⁴ considera que algunas detracciones patrimoniales coactivas, a fuerza de “extrafiscales”, terminan perdiendo su condición de “tributarias”. ¿Qué significa esto? Para una mejor comprensión del problema, lo expondremos en términos llanos y ejemplificadores. Es muy fácil que el legislador, en aras de modificar cierta conducta de los ciudadanos, aplique un impuesto que no se ajuste a los principios constitucionales del sistema tributario, y convierta a éste en una sanción, tal es el caso del impuesto español sobre tierras infrutilizadas en la comunidad autónoma andaluza, regulado en la Ley del Parlamento de Andalucía núm. 8/84, del 3 de junio, de Reforma Agraria, tan estudiado en los foros como en la doctrina. El impuesto, al gravar una virtual riqueza y no una real fuente de riqueza, se transformó en una sanción para los destinatarios de aquél, convirtiéndose en una medida penalizadora.¹³⁵

De acuerdo con Checa González,¹³⁶ decimos que, el impuesto no debe ser una sanción,

...pues ello sería tanto como volver a la época en que el tributo era una institución odiosa, con preterición de su actual cometido: contribuir de modo directo o indirecto a los gastos públicos. Para lo cual deben establecerse las pertinentes sanciones, pero nunca y en ningún caso emplear la vía impositiva para este fin, y deberían ser adscritas a la categoría de “multas sin previa infracción”. Por lo tanto, dicho impuesto no respeta el principio de capacidad contributiva, ya que en ningún caso grava índices reales y actuales de riqueza, sino la riqueza que se podría obtener, la cual en el momento del devengo del mismo, es tan sólo presunta y no verificada, y lo que en realidad se pretende es penalizar ciertos comportamientos.

¹³³ Micheli, G. A., *op. cit.*, nota 22, p. 31.

¹³⁴ Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, nota 1, pp. 103 y ss.

¹³⁵ Delgado, A., *op. cit.*, nota 104, p. 88.

¹³⁶ Checa González Clemente, *op. cit.*, nota 111, p. 672. Delgado señala que el fundamento de los tributos con carácter penalizador es totalmente distinto de los tributos con fines fiscales, *op. cit.*, nota 104, p. 89.

Lo anterior es querer aplicar el tributo como una sanción a un hecho delictivo, de tal manera esto no se puede sostener, porque el sujeto pasivo de un tributo, en ningún momento ha cometido una acción antijurídica, típica y culpable.

De tal manera, que si se sanciona un tributo con esas características es un impuesto inconstitucional, porque no está en concordancia con el principio de capacidad económica proclamado en la Constitución. Lo anterior, en virtud de que los elementos cuantificadores del hecho imponible deben responder en principio a lo que con dicho impuesto se pretende gravar. Así, la base se calcula porcentualmente por la infrautilización respecto del rendimiento óptimo, y la cuota se aplica progresivamente sobre aquellos coeficientes, de modo que a mayor porcentaje de infrautilización corresponde un tipo de gravamen más alto; si la parcela es explotada en un cero por ciento, estamos ante la presencia de un impuesto confiscatorio, pues la cuota se elevaría a un cien por ciento y el sujeto pasivo del impuesto deberá pagar una obligación tributaria que no corresponde a su capacidad económica, ya que el impuesto no gravaría ningún tipo de manifestación de riqueza. Por lo tanto, concebido así el impuesto, se observa que éste es un tributo extrafiscal en su estado más puro.

Revisando la jurisprudencia española encontramos ejemplos como el anterior, tal es el caso de la tasa fiscal sobre el juego,¹³⁷ la que ha sido punto de discrepancias para los tribunales. Por un lado, se considera que el principio de capacidad contributiva se ha vulnerado porque “la determinación de la capacidad económica, como justificativo de una determinada figura tributaria, no queda bien delimitada en los tributos con claros fines extrafiscales, por lo tanto, una determinada carga fiscal no puede ni debe ser fijada a un nivel superior a la capacidad económica que acredita el acto económico objeto de la imposición”. Por otra parte, se ha sostenido que la tasa sobre el juego no infringe el principio de capacidad contributiva, porque el legislador cumple esa exigencia “siempre que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta potencial en la generalidad de los supuestos contemplados”.

En todo caso, como se aprecia, el binomio capacidad contributiva y extrafiscalidad del tributo, siempre ha sido un tema poco fácil de tratar. Sin embargo, opinamos que la extrafiscalidad debe contemplarse en todos los

¹³⁷ AUTO TSJ, Cataluña 11 noviembre 1993 (JT 1993, 1447); STSJ Galicia 28 enero 1994 (JT 1994, 67) y STSJ La Rioja 21 de mayor 1994 (JT 1994, 612).

sistema jurídicos, admitidos constitucionalmente, siempre y cuando se maneje dentro de los principios y límites constitucionales.

VII. JUSTIFICACIÓN DE LA UTILIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS CON FINES Y EFECTOS ECOLÓGICOS

En la mayoría de los países industrializados se han puesto en práctica los instrumentos tributarios con efectos ecológicos, verbigracia, en la Unión Europea se aplica el principio “quien contamina paga”, recogido en el Acta de la Unión Europea de 1986.¹³⁸ Dentro de este marco, se emplean los llamados “ecotaxes” o “impuestos verdes o ecológicos”, en particular la “ecotasa”;¹³⁹ mientras que en los Estados Unidos se consolidan los “derechos de contaminación”. Estas instituciones han encontrado cobijo en dichos ordenamientos debido a que no existe duda que cada tributo obra en la vida económica y social de los contribuyentes determinando una serie de acciones y reacciones del modo de ser de los particulares.¹⁴⁰ Los instrumentos tributarios son accesorios en el marco de una política medioambiental general con objetivos más amplios y finales.

A partir de estas consideraciones, cabe hacerse la siguiente pregunta: ¿por qué utilizar el sistema tributario, en su conjunto, y los tributos, en particular, para la protección del medio ambiente?

Para algunos autores, el fracaso originado por el establecimiento durante mucho tiempo de manera casi exclusiva de los controles directos o, como mejor se conoce en el derecho anglosajón, los *commands and controls*

¹³⁸ El artículo vigente 130.R.2. del Tratado Constitutivo de la CE dispone que “la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el *principio de quien contamina paga*. Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las demás políticas de la Comunidad...”.

¹³⁹ Es un mecanismo tributario creado para el control de gases que producen el efecto invernadero

¹⁴⁰ A esto se le llama efecto disuasorio de los impuestos ecológicos, y lo que se pretende es disuadir al agente contaminador sobre la utilización y el abuso de los recursos naturales escasos y sustancias nocivas para el medio ambiente.

en la política medioambiental,¹⁴¹ fue lo que impulsó a los gobiernos a considerar el papel que los “impuestos verdes” pueden tener en el campo de la protección del medio ambiente. Al amparo de este criterio, las técnicas de estímulo del Estado asistencial contemporáneo incorporan las exenciones fiscales, las aportaciones de subsidios,¹⁴² entre otras, de tal modo que, dentro de este marco jurídico, existe una convivencia pacífica y recomendable de los diferentes instrumentos financieros de que dispone el derecho para la consecución de la protección al medio ambiente.

La conveniencia hasta aquí ilustrada de utilizar instrumentos fiscales para la salvaguardia del medio ambiente se apoya ampliamente en la política ambiental, que abarca dos grandes objetivos: evitar la contaminación del entorno, y fomentar el uso racional de los recursos naturales. Así, las ventajas que proporcionan los tributos verdes y las medidas de estímulo directo son mejor acogidas que los rígidos controles administrativos. Entre estas ventajas figuran el efecto de incentivación a la innovación y al desarrollo de tecnologías limpias, el efecto orientador de la economía hacia actividades que generen menos daños al medio ambiente; estas medidas representan un coste menor de control de la contaminación para el conjunto de la sociedad.

Lo anterior, es clara muestra de la necesidad de que el sistema fiscal debe constituir “un instrumento más de transformación social”,¹⁴³ corrigiendo los desequilibrios actuales; en particular, los desequilibrios originados por la polución producida por los agentes contaminadores, traduciéndose en externalidades negativas y en economías que se generan para los agentes que no contaminan o tienen un nivel óptimo de contaminación. Explicado lo anterior, debemos partir del supuesto de que los tributos con efec-

¹⁴¹ Higon Tamarit, F. y Roig Cotanda, J. M., “Los impuestos verdes en la Comunidad Europea”, *Empresa, Calidad de Vida y Medio Ambiente*, p. 618.

¹⁴² La aportación de subsidios opera a través del sistema de fiscalidad directa, en forma de deducciones de impuestos, de amortizaciones aceleradas y otras iniciativas orientadas a fomentar inversiones en “tecnologías limpias” o nuevas formas de producción no contaminantes. “Impuestos ecológicos”, *Temas para el Debate*, *op. cit.* p. 25.

¹⁴³ Rodríguez Bereijo, Álvaro, “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado. Consideraciones sobre la función de la hacienda pública”, *Sistema*, marzo de 1983 pp. 76 y ss.; Lasarte Álvarez, Javier, “Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio”, *Civitas REDF*, 37, 1983, p. 17; Lozano Serrano, Carmelo, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas, 1990, p. 146; Checa González, Clemente, *op. cit.*, nota 32, p. 501; Bobbio, Noberto, *op. cit.*, nota 37, pp. 367 y ss.

tos en el medio ambiente se encuadran dentro de los tributos con efectos o fines extrafiscales.

No debemos olvidar que, como señala Alonso González,¹⁴⁴ una parte importante de los tributos de inspiración extrafiscal para la salvaguardia del medio ambiente representan una manifestación del intervencionismo administrativo. Lo anterior es el reflejo de la visión del instrumento tributario como recurso interventor del Estado,¹⁴⁵ el desarrollo del intervencionismo estatal a través de los medios fiscales o, como ha señalado Griziotti,¹⁴⁶ la intervención coactiva del Estado. De acuerdo con Fichera,¹⁴⁷ indicamos que el problema de la extrafiscalidad se sostiene en relación y dentro del complejo fenómeno de la incidencia de la actividad financiera y tributaria sobre la economía; esta característica es espejo fiel del Estado moderno, en donde surge el Estado de derecho con división de poderes y derechos fundamentales del hombre; con el devenir histórico, se vieron aumentados los

¹⁴⁴ Alonso González, L. M., *op. cit.*, nota 93, p. 10.

¹⁴⁵ Este planteamiento surgió al amparo de la transición del Estado liberal de derecho al Estado social de derecho, lo que significa en otras palabras, del Estado de derecho que tenía asumidas únicamente las tareas del orden, la seguridad pública, y bajo este criterio se acuñó la ya clásica función de recaudación de ingresos, al Estado que tiene inherencia en la vida económica y social, como consecuencia de las necesidades sociales acogidas constitucionalmente, tales como creación y protección del empleo, corrección de desequilibrios territoriales, o de una política urbanística y de vivienda, entre otras. Con lo cual ha originado en el derecho financiero una transformación en los conceptos e institutos básicos de la materia sembrados hace medio siglo, dada la significación tan distinta de los ingresos y gastos públicos en las actuales sociedades. En este tenor, Lozano Serrano indica, que el intervencionismo ha puesto en crisis las construcciones jurídicas precedentes, de modo especial en el ámbito jurídico-político, por el otro, la necesidad de autoafirmación del Derecho financiero como rama autónoma del ordenamiento y de los estudios jurídicos. Lozano Serrano, Carmelo, *op. cit.*, nota 143, p. 117.

Esta última es la posición de Trotabas, para quien la “querella entre la neutralidad y el intervencionismo” nada tiene que ver con las finanzas como ciencia; la decisión que se adopte en tal sentido o en otro, dependerá de convicciones políticas o filosóficas, “la ciencia de las finanzas es necesariamente neutral, porque toda ciencia tiende exclusivamente al conocimiento y no a la realización de un apriorismo de cualquier naturaleza que fuere”. Esa materia pertenece al poder político y no al financiero. Trotabas, *Finances publiques*, París, Dalloz, 1967. Ya anteriormente Giannini afirmaba que los presupuestos extrafiscales del tributo no constituyen el contenido jurídico del impuesto, sino que se atienen a la política tributaria, no al derecho del impuesto; véase en Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, UTET, 1956, pp. 70 y ss.

¹⁴⁶ Griziotti, Benvenuto, *op. cit.*, nota 28, p. 371.

¹⁴⁷ Fichera, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Nápoles, Edizioni Scientifiche Italiane, 1973, p. 13.

derechos fundamentales de carácter social, con lo cual se inserta la cláusula del Estado social, y es precisamente aquí donde el Estado tiene plena legitimación para actuar activamente en la vida económica de la nación. Dentro de esta concepción, se afirma que el fenómeno financiero no puede ser considerado como una actividad de carácter secundario y marginal, sino, al contrario, debe ser puesta en relación con la entera actividad económica del país.

VIII. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA PROTECCIÓN AL MEDIO AMBIENTE EN MÉXICO

Es obligado señalar que la protección al medio ambiente en la Constitución mexicana de 1917 no estaba expresamente mencionada; sin embargo, a la luz de los preceptos que sancionan la rectoría económica del Estado, se encontraba cobijado para la salvaguarda del bien ambiental. Y no es sino hasta la reforma constitucional del artículo 4o. publicada el 28 de junio de 1999 en el *Diario Oficial de la Federación*, cuando expresamente se reconoce el derecho a un medio ambiente adecuado para el desarrollo y bienestar de todas las personas.

Al respecto, se debe partir del siguiente planteamiento: ¿cuál es el papel que debe desempeñar el Estado en la conservación del equilibrio ecológico?, y ¿cuál es la tutela que otorga el derecho al bien ecológico? En la actualidad existe abundante doctrina nacional y extranjera que ha justificado una tutela jurídica al medio ambiente, considerándolo ya sea como derecho colectivo, derecho subjetivo, derecho fundamental, o bien intereses difusos, según la legislación que se trate. En este contexto, el Estado adquiere una función activa en la protección del medio ambiente, lo que ha llevado a establecer un paradigma del nuevo Estado ecológico.¹⁴⁸

El ambiente ha sido considerado por el derecho como un bien jurídico protegido, y dicha protección ha sido reconocida en las Constituciones modernas. En nuestro marco constitucional existen dos tipos de normas que hacen referencia al ambiente, las primeras se refieren a la protección

¹⁴⁸ López Ramón, Fernando, "Derechos fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente", *Civitas REDF*, núm. 95, julio-septiembre de 1997, p. 347; Carbonell, Miguel y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *El derecho al medio ambiente, legislación básica*, México, Porrúa-Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2005, p. XXI.

expresa del ambiente y las segundas serán aquellas que regulan alguna materia relacionada con el ambiente o tiene implicaciones con éste, entre las cuales se encuentran los artículos 25, 26, 27, 73, 115 y 133. Por otra parte, la protección jurídica de los recursos naturales se ha contemplado en el derecho administrativo, considerándolos como bienes del dominio público del Estado, en los que ejerce la vigilancia y administración. En la antigua legislación (Ley 6, título 23, parte 3), estos bienes los componían los puertos, radas, riberas, ríos, caminos públicos y generalmente toda porción del territorio mexicano que no era susceptible de propiedad particular.¹⁴⁹ Respecto a la materia ecológica, el artículo 27 de la Constitución mexicana dispone, en su tercer párrafo, que la nación mexicana tiene la facultad de establecer las medidas necesarias de preservación y restauración del equilibrio ecológico.

La protección del medio ambiente por su significación debe ser materia concurrente de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios.¹⁵⁰ La materia de la protección del ambiente es una materia compartida, con la concurrencia en algunos supuestos entre los distintos niveles de gobierno, por consiguiente, la acción pública de la protección al ambiente está encomendada a la Federación, las entidades federativas y los municipios.

La protección al medio ambiente en la Constitución vigente está expresamente consagrada en los siguientes artículos:

Artículo 25. Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el *medio ambiente*.

Artículo 27. La nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los beneficios

¹⁴⁹ Dublán, Manuel, *Curso de derecho fiscal, escrito en lecciones diarias*, México, Tipografía de "El Siglo XIX", 1898, p.10.

¹⁵⁰ En otro intento de protección constitucional en España, la Constitución en el artículo 45.2 se encomienda a los poderes públicos —sin distinguir entre los tres niveles de gobierno— la tarea de velar por la utilización de los recursos naturales. Con la promulgación de la Constitución Española de 1978, se aprobó una nueva organización política del territorio español, de tal suerte, que se dividió el Estado en comunidades autónomas y corporaciones locales.

naturales susceptibles de apropiación, con objeto de cuidar de su conservación, lograr... el mantenimiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana. En consecuencia, se dictarán las medidas necesarias para... *preservar y restaurar el equilibrio ecológico...*, ya para evitar la destrucción de los elementos naturales.

Artículo 73. El Congreso tiene la facultad: XVII. Para... expedir leyes sobre el uso y aprovechamiento de las aguas de jurisdicción federal... XXIX-G. Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los gobiernos de los Estados y los Municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico.

En cuanto a la facultad impositiva en materia ecológica en el ámbito federal, concretamente, el artículo 73 constitucional establece las facultades del Congreso de la Unión, entre las cuales se encuentra la de crear las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos. A las facultades en materia tributaria establecidas en la Constitución a favor del Congreso de la Unión se les conoce como facultades expresas, lo que significa que son facultades exclusivas del Poder Legislativo Federal, es decir, que no pueden legislar sobre estas materias las entidades federativas. Sobre este orden de ideas, la fracción XXIX, del artículo 73, señala la facultad exclusiva del Congreso federal para legislar contribuciones sobre las siguientes materias: comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en el párrafo 4o. y 5o. del artículo 27; instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, e impuestos especiales en las siguientes materias: energía eléctrica, producción y consumo de tabaco labrado, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

De lo anterior, se observa que el texto constitucional no establece exclusivamente la facultad impositiva al Congreso de la Unión en materia ambiental, debido a que no se hace necesario dicho llamamiento expreso, en virtud de que la última fracción faculta al Congreso a legislar sobre cualquier materia. Esto nos permite afirmar que en materia de tributación ambiental, se puede legislar tanto a nivel federal como estatal, es decir, es una materia concurrente entre ambos niveles de gobierno. Sin embargo, cabe mencionar que el numeral segundo de la fracción mencionada del artículo 73

constitucional, dispone la facultad de la Federación para establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 constitucional, lo que implica una limitación para los estados, al pretender establecer contribuciones medioambientales, puesto que dichos párrafos comprenden una extensa enumeración de recursos naturales.

El marco legislativo de la política ecológica en México es la Ley General de Protección al Medio Ambiente, la cual establece los instrumentos de esta política. Las contribuciones ambientales conforman un esfuerzo del Estado para la protección del medio ambiente. Así, se observa que constituyen un elemento de concreción en la República mexicana, de la garantía contenida en el párrafo cuarto del artículo 4o. constitucional, de la que se desprende que toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar. El Estado mexicano es una República, democrática, representativa y compuesta de estados libres unidos en una federación, los que a su vez tienen como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre. Tanto la Federación como las entidades federativas y los municipios tienen potestad tributaria,¹⁵¹ con los límites y singularidades señaladas en la Constitución nacional. Estos tres niveles de gobierno también tienen facultades en materia

¹⁵¹ Entendida ésta como la aplicación concreta del tributo por parte de la administración tributaria en la relación crédito-deuda. Respecto a este tópico existe una vasta doctrina extranjera que lo ha analizado con profundidad y que por supuesto se recomienda su amena lectura. En España tenemos a Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Introducción al estudio de derecho financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976; Martín Queralt, Juan, “La potestad tributaria”, en Amatucci, Andrea (dir.), *Tratado de derecho tributario*, Colombia, Temis, 2001; González García, Eusebio y Lejeune Valcárcel, Ernesto, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997; Calvo Ortega, Rafael, *Curso de derecho financiero*, vol. I: *Derecho tributario (parte general)*, Madrid, Civitas, 1998; Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *El poder financiero*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1977; Carzola Prieto, *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981. En Argentina a Fonrouge, Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1993, vol. I. En la doctrina italiana: Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I; Micheli, “Premesse per una teoria della potestà di imposizione”, *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1967; Cocivera, *Principi di diritto tributario*, Milán, 1961, vol. I; Alessi, *Istituzioni di diritto tributario parte generale*, Torino, UTET, 1965. En México: Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 4; García Bueno, Marco César, *Anuario 2005 de la Enciclopedia jurídica mexicana*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, entre otros destacados tributaristas.

de protección al medio ambiente, de acuerdo con la competencia establecida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y las Constituciones de las entidades federales.

Como se ha expresado en líneas arriba, la tributación ambiental es una materia concurrente entre la Federación y las entidades federativas, salvo la excepción hecha sobre los recursos naturales establecidos en el catálogo del artículo 27 constitucional, como es el caso de los tributos sobre hidrocarburos. Cabe señalar, que en la implantación de las contribuciones medioambientales, las entidades federativas deberán respetar las prohibiciones del artículo 117 de la Constitución federal, de manera particular las señaladas en las fracciones IV, V y VI, así como tampoco deberán omitir la autorización del Congreso de la Unión para, en su caso, ejercer las facultades señaladas en la fracción I del artículo 118 constitucional. Además de estas salvedades, los estados deben prestar dedicada atención a los convenios elaborados mediante el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a fin de evitar el incumplimiento de los compromisos asumidos y lo previsto por el artículo 73, fracción XXIX, constitucional.

De conformidad al artículo 115 constitucional, los municipios podrán administrar libremente su hacienda, la cual se formará por las contribuciones que las legislaturas estatales establezcan a su cargo por tal motivo, en orden de establecer las contribuciones por gasto en el ámbito. La presencia de las contribuciones ambientales en la legislación mexicana no es una novedad, porque han sido legisladas como contribuciones en el concepto tradicional, cuya materia impositiva han sido los recursos naturales, principalmente el agua. Hacia 1918 se expidió la ley de impuestos municipales que gravitaba sobre el servicio de aguas, casas de alojamiento, diversiones, patentes sobre cafés, carnicerías, dulcerías, establos, expendios de tocinerías y salchichonerías, jabón corriente, manteca, tabaco, vinos, licores y cervezas, fábricas de tabacos, bizcochos y galletas, fondas, hornos de ladrillos, pastelerías, pulquerías, venta de arena y materiales de construcción, juegos y apuestas, legislación de pesas y medidas, mercados, panteones, pavimentos, atarjeas, puestos en vía pública, expendedores de carne al por mayor, vehículos y derechos de licencia de numerosos establecimientos mercantiles e industriales.¹⁵²

¹⁵² Astudillo Moya, Marcela, *El federalismo y la coordinación impositiva en México*, México, Porrúa-UNAM, colección Jesús Silva Herzog, 1999, p. 92.

Normalmente, las legislaturas estatales cuentan con una Ley de Hacienda para los Municipios de los estados, la cual deberá ser la base jurídica para la recaudación de los tributos ambientales. La oportunidad de establecer los principios de tributación ambiental, en la Ley de Hacienda para los Municipios de los estados, permitirá ubicar dichas contribuciones tanto en los ingresos ordinarios como los extraordinarios que ahí se señalan. La legislación en particular de contribuciones ambientales en favor de los municipios quedaría a cargo de la legislatura estatal, la que habrá de fijar los elementos del tributo en la Ley de Ingresos para los Municipios de los Estados, correspondiente de cada año. Lo anterior, sin perjuicio de que los municipios puedan realizar convenios con el gobierno estatal, a fin de colaborar en la recaudación y administración de los tributos señalados, tal como lo indica el artículo 115 constitucional.¹⁵³

IX. PROPUESTAS

Después de haber hecho un breve recorrido por el derecho positivo, la doctrina tributaria, y sobre los aspectos más importantes de la función extrafiscal de los tributos, hacemos las siguientes reflexiones:

El tributo debe ser concebido como un instituto jurídico financiero establecido por el derecho positivo para atender la cobertura del gasto público. Es la expresión del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos. Es una obligación *ex lege*, es decir, una prestación obligatoria de derecho público. El tributo como instituto jurídico debe atender las exigencias de los principios tributarios constitucionales.

Entendido así el tributo, la jurisprudencia tributaria ha encontrado en éste el vehículo perfecto para cometidos constitucionalmente protegidos, con lo cual la actividad impositiva adquiere de este modo un nuevo carácter y desempeña un nuevo papel al amparo de la Constitución federal.

A través del postulado constitucional, en concreto los principios rectores de la política económica y social, especialmente los artículos 25, 26, 27 y 28, se infiere la posibilidad de establecer instrumentos tributarios extra-

¹⁵³ Domínguez Crespo, César Augusto y Ríos Granados, Gabriela, "Capítulo sobre México", en Buñuel González, Miguel *et al.* (coords.), *Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, pp. 190 y 191.

fiscales. En nuestro sistema jurídico se ha aceptado la función extrafiscal del tributo; sin embargo, ante el poder de *imperium* que tiene el Estado para establecer tributos extrafiscales, existen principios que lo limitan y lo controlan, tales como los principios de justicia fiscal. En estos términos, cabe subrayar la menor incidencia del principio de capacidad contributiva en los tributos extrafiscales.

A partir de estas observaciones y con el propósito de dar un concepto de actividad extrafiscal del tributo, esta función la entendemos como la promoción de ciertas conductas. De tal manera, insertados en este parámetro, los impuestos ecológicos tienen la función de disuasión y orientación de ciertas conductas de los agentes contaminadores.

El concepto de función extrafiscal del sistema tributario se resume en la función promocional o funcional del mismo. No podemos llevar a ultranza la función extrafiscal del sistema tributario, que está ligada a las necesidades del Estado moderno, porque, como se ha dicho, entraríamos en la definición de un Estado arbitrario.

Así, una vez resuelto el problema de la admisibilidad de la extrafiscalidad en el sistema tributario mexicano, como una finalidad secundaria de los tributos derivada directamente de aquellos principios rectores de política social y económica consagrados en los preceptos constitucionales 25, 26, 27 y 28, dado que el sistema tributario forma parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales señalados, considerando al tributo ambiental dentro de la función extrafiscal del sistema tributario, en el siguiente capítulo nos referiremos a los principios tributarios y ecológicos que informan al tributo ambiental.

Por otra parte, se ha hecho una breve referencia al poder de imposición de la administración pública y al ámbito competencial de los distintos niveles de gobierno en materia ecológica.