

LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO MODERNO DE DERECHO

Gabriela RÍOS GRANADOS*

No cabe duda que la función del tributo¹ en el Estado moderno de derecho² es la recaudatoria con tintes de razonabilidad, esto implica que el Estado buscará recaudar bajo los parámetros de la justicia material tributaria. En otras palabras, la potestad normativa tributaria estará acotada por los principios de capacidad con

* Doctora en derecho por la Universidad de Salamanca. Investigadora de tiempo completo del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

¹ Como hemos mencionado en otros trabajos, el tributo se identifica plenamente con la contribución. Ríos Granados, Gabriela, “Capítulo octavo”, *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2005, pp. 139 y ss.

² El título de esta ponencia está inspirado en la obra de Barquero Estevan, Juan Manuel, *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2002. Aunque dicho libro parte de una hipótesis distinta a nuestro trabajo, debido a que el autor se plantea la cuestión de ¿cuál es el tributo más óptimo para la recaudación? En tanto que la hipótesis central de nuestro trabajo descansa en que en la actualidad el tributo no únicamente cumple con la función de recaudar, sino también con la función extrafiscal, que ha extrapolado su genuina función recaudatoria. Y para controlar este uso indiscriminado de la extrafiscalidad sostenemos que se debe acudir al juicio de ponderación que nació en el derecho alemán. Para mayor profundidad en este tema, véase Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008, Documento de trabajo núm. 108.

tributiva, igualdad tributaria, reserva de la ley y destino del gasto público de acuerdo con lo sancionado con el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución federal.

Pero antes de abundar sobre la función del tributo en el Estado moderno de derecho, quisieramos hacer un breve repaso sobre la razonabilidad en el sistema tributario. En la revisión de la literatura tributaria no resulta ajena la referencia al criterio de razonabilidad en los tributos. De esta manera, encontramos Saíinz de Bujanda,³ en su obra considerada clásica y referente necesario para los tributaristas *Hacienda y derecho*, en que hace manifiesta la diferencia entre un sistema tributario racional y uno histórico, indica que si se sigue a la doctrina, el elemento racional en los sistemas tributarios juega un papel muy diminuto frente a otros factores tales como la política, la recaudación, entre otros.⁴ Sin embargo, acepta que los elementos histórico y racional actúan en las estructuras fiscales, la cuestión es dilucidar con qué intensidad actúa cada uno. Bajo este orden de ideas cita a Schmolders, quien ha diferenciado dos clases de sistemas tributarios:

un sistema es racional o teórico es cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persiguen y los medios empleados; es, por el contrario, histórico cuando esa armonía se alcanza a través de la espontaneidad de la evolución histórica. Pero ambos artesanos —aclara Schmolders— tienen buen cuidado de precisar los cometidos y los efectos de las diversas contribuciones.⁵

De acuerdo con lo anterior Saíinz de Bujanda llega a la conclusión de que

³ Saíinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho. Estudio de derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, vol. II, pp. 254-258.

⁴ En consonancia encontramos a Bayona de Perogordo y Soler Roch, *Derecho financiero*, Madrid, Librería Compas, pp. 168 y 169.

⁵ *Das Deutsche Steuersystem. Le système fiscal allemand*, p. 661, citado por Saíinz de Bujanda, *op. cit.*, nota 3, pp. 254-258.

todo conjunto de impuestos en cualquier organización política es por ineludible necesidad “sistemático” en el sentido que la integración armónica de los diversos gravámenes se alcanza, en grado más o menos intenso, por otra razón, de las exigencias prácticas o de ambas cosas a la vez. Una pluralidad tributaria desprovista de todo elemento integrador, no serviría de apoyo a ninguna organización financiera, no sólo porque sería contraria a la lógica más elemental, presente en cualquier vida política, sino, lo que es aun más decisivo, porque no suministraría los medios indispensables para atender a los fines públicos.⁶

Al continuar con su argumentación, el ilustre profesor español discurre sobre la doctrina que afanosamente ha tratado de establecer los requisitos de un sistema tributario racional, de tal manera que desde la arena de la economía financiera se ha indicado que: “que no es posible formular los principios teóricos de un sistema tributario sin conocer la orientación de la política financiera, integrada a su vez en la política económica. Partiendo de estas consideraciones cita a Fuentes Quintana, quien indica que “los principios de la imposición sólo podrán hallarse sobre la base de enunciar con claridad los objetivos básicos hacia los que se dirige el sistema económico en su conjunto”.⁷ Siguiendo esta disertación, el profesor Saínz de Bujanda dice: “La política y el sistema tributario quedan consiguientemente, plegados al plan de vida colectivo y al derecho que lo configura”. Es así, que en esta tónica, manifiesta que para Gangemi las características son las siguientes:

Primera, la existencia de una administración financiera eficiente, que conozca las consecuencias de su actuación; segunda, la ausencia de evasiones y duplicaciones, y la admisión de exenciones limitadas, en un sistema claro, simple coherente y elástico; tercera, el mantenimiento del impuesto progresivo, dentro de límites

⁶ *Idem.*

⁷ *Idem.* La obra que cita de Fuentes Quintana es *Sistema fiscal español y comparado*, Madrid, Curso, 1960-1961, p. 16.

reales; cuarta, la afirmación de los principios de personalidad y de equidad en el reparto de la carga tributaria, en el sector de los impuestos directos, y la coordinación de éstos para asegurar al sistema la máxima simplicidad y claridad; quinta, la existencia de un conjunto de impuestos indirectos también simplificado y coordinado con los directos; Sexta, la certeza del derecho tributario y, consiguientemente, la clara determinación de los derechos y deberes del Estado y de los contribuyentes, coordinada con un Código tributario de principios generales; Séptima, la consideración en el proceso de imposición estatal, local, social, y paraestatal de que el contribuyente es único, y única, por tanto, su capacidad contributiva, y octava el establecimiento de sanciones penales necesarias para hacer eficaz la ley sobre declaración de las rentas, pero siempre como consecuencia de los requisitos antes citados. A falta de tales requisitos, cualquier sanción —prosigue Gange-mi— es inoperante y obliga a mantener altísimo el coste de la coacción del Estado.⁸

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

Para retomar las ideas vertidas por Sáinz de Bujanda, hemos de enfatizar que cualquier sistema tributario debe ser racional y esta racionalidad debe sostener tanto a los fines fiscales como a extrafiscales⁹ de los tributos. La pregunta que ahora surge es: ¿Cómo impregnar de razonabilidad a un sistema tributario que

⁸ *Idem.*

⁹ En otro trabajo hemos indicado la diferencia entre el efecto y la finalidad extrafiscal. Para un estudio con mayor profundidad, véase Ríos Granados,

tenga ambas finalidades? La respuesta se antoja sencilla, —aunque es complicado llevarlo a la práctica— debido a que la finalidad recaudatoria del tributo siempre estará limitada por los principios materiales de justicia tributaria, y específicamente, por la capacidad contributiva y la igualdad tributaria;¹⁰ en tanto que la finalidad extrafiscal, en principio, deberá también estar limitada por la capacidad contributiva y la igualdad, sin embargo, si no son suficientes ambas limitantes constitucionales, se requerirá del juicio o control de proporcionalidad.¹¹

Gabriela, *tributación ambiental: la contribución por gasto*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, pp. 8 y ss.

¹⁰ García Bueno ha indicado que las garantías proporcionalidad y equidad han sido analizadas a lo largo del devenir histórico jurisprudencial, sin embargo, manifiesta que no se ha llegado a buen puerto, por lo que la Corte resolvió este problema asimilando la proporcionalidad con la capacidad contributiva y la equidad con la igualdad. Sin embargo, para el citado autor, la Corte no los define, y por tanto, no los hace consistentes. Para los antecedentes de los principios tributarios en México es de obligada lectura la monografía de García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2000, col. Estudios Jurídicos, t. XVII, pp. 118 y ss.

¹¹ La ponderación ha sido definida por Alexy como la optimización de principios contrapuestos, la cual puede ser desintegrada en tres fases: “la primera establece los grados de insatisfacción de un principio; la segunda establece la importancia de satisfacer un principio opuesto, y la tercera se establece si la importancia de satisfacer el segundo principio justifica el detrimento o la insatisfacción del primer principio”. Vázquez Rodolfo, “Presentación”, *Jueces y ponderación argumentativa*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, pp. IX y X. Sánchez Gil, siguiendo el criterio del profesor Alexy, hace un análisis profuso de este principio desde la perspectiva del derecho comparado, particularmente del derecho alemán. Para este autor no se identifica este postulado con el de proporcionalidad tributaria, y su argumentación se basa en dos presupuestos, el primero se refiere a que el fundamento constitucional del principio de proporcionalidad se ubica en los artículos 1o. y 16; el segundo es que advierte al principio de proporcionalidad en aprecio a los criterios jurisprudenciales que identifican la capacidad contributiva con el de proporcionalidad, cuyo fundamento constitucional es el artículo 31, fracción IV. Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 6. El control de proporcionalidad nacido de la conflictividad de dos derechos fundamentales tiene un fuerte im-

Ahora bien, para recuperar la idea que al principio se esbozó en este texto, es menester puntualizar que la función del tributo en el Estado moderno de derecho no sólo es la recaudación, sino que los tributos sirven para motivar, incentivar y promover ciertas conductas.¹² Es así que nos encontramos ante una doble función del tributo: la recaudatoria y la extrafiscal. Y que ni la doctrina, ni la jurisprudencia, ni la legislación pueden negar tal carácter. Es una doble tarea la que tiene el tributo, y por ello, el tributo debe confeccionarse dentro del marco constitucional. Este marco será la racionalidad constitucional.

pacto en nuestro sistema tributario, pues con base en este criterio se permite establecer tributos extrafiscales con el fin de proteger los derechos fundamentales sancionados en nuestra Constitución. Para dilucidar mejor esta situación, pongamos un ejemplo: cuando el legislador ordinario establece un trato de discriminación fiscal a través de beneficios fiscales a favor de aquellas empresas que empleen a personas de grupos vulnerables, con el propósito de alcanzar la igualdad material sancionada en el artículo 1o. de nuestra Constitución, lo que se traduce en que se logre una igualdad material de pleno empleo a todas personas sin hacer distinción alguna por su condición física, social o económica. El control de proporcionalidad también conocido como ponderación e integra el *constitucionalismo discursivo* junto con los conceptos de control de constitucionalidad y representación. Vázquez, Rodolfo, “Presentación”, *op. cit.*, *supra*, p. IX.

¹² En tal sentido el Pleno de la SCJN ha indicado: “Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, estados y municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES, registro 205,798, jurisprudencia P./J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, t. VII, junio de 1991, p. 52. Así también se ha reconocido en otras latitudes en el específico caso español, tal como manifiesta Guervós Maíllo: “Algunos autores señalan que la Constitución no obliga a la utilización extrafiscal de los tributos, pero desaprovechar para tal fin un medio tan formidable como el tributario vulneraría el artículo 53.3 de la Constitución, por violación de la obligación de la promoción impuesta a los poderes públicos por el artículo 40 de la Constitución”. Gervós Maíllo, María de los Ángeles, *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 27.

De antaño se ha observado que el legislador ha utilizado al instrumento tributario para redistribuir la renta de la población,¹³ lo cual nos parece muy loable, sin embargo, no debemos perder el horizonte de que la extrafiscalidad no debe trastocar de forma desproporcional los derechos fundamentales de los contribuyentes.¹⁴ El tributo tiene una función por antonomasia que es la recaudatoria, pero además de esta función existe la extrafiscal, ambas persiguen finalidades distintas y en ocasiones pueden oponerse. Por eso, lo ideal es no permitir que se extrapole el uso de la extrafiscalidad de forma irracional; que esta finalidad no sea perpetua, es decir, que los fines extrafiscales sean temporales, y de esta manera los justifique el legislador en la confección de la norma legislativa. La finalidad extrafiscal debe ponderarse

¹³ En este mismo sentido cabe citar a profesor español constitucionalista y tributarista Álvaro Rodríguez Bereijo al indicar que: “el establecimiento de... beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e incluso venir exigido... para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados derecho económicos y sociales del capítulo III del título). En tales casos, la desigualdad de trato de la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido. Así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, FJ 13 (doctrina que se reitera en la STC 186/1993, FJ 4”. Rodríguez Bereijo, Álvaro, “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *El sistema económico en la Constitución española, XV Jornadas de Estudio de la DGSJE*, Madrid, Ministerio de Justicia, 1994, vol. II, p. 1314. Obra citada por Herrera Molina, Pedro M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, cit., supra, p. 89. Existen aportaciones importantes en el derecho comparado sobre este principio, para lo cual se recomiendan las siguientes obras: Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005; Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 2001, y nuestro documento de trabajo citado en la nota 1.

¹⁴ No cabe duda que el IETU es un impuesto claramente irracional desde el punto de vista fiscal y extrafiscal. No cumple ni con los mandatos constitucionales derivados del artículo 31, fracción IV, ni con los sancionados dentro de la Constitución económica.

de acuerdo a su objetivo primordial, si el objetivo se cumplió no debería permanecer *ad perpetuam* el instrumento extrafiscal.

Para armonizar ambas finalidades en el tributo, consideramos conveniente deslindarlas. Así, por un lado es correcto sostener que la finalidad recaudatoria responde a las necesidades económicas del Estado, sin embargo, estas necesidades económicas deben reposar sobre los derechos fundamentales del contribuyente, es decir, en la capacidad contributiva, en la igualdad tributaria y en la reserva de ley. Ya que un tributo recaudatorio debe tener siempre como base la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente, pues dentro de la capacidad contributiva subjetiva se configura el mínimo existencial del individuo.¹⁵ Lo que significa que una vez que haya cubierto sus mínimos satisfactorios, existe la obligación constitucional de pagar contribuciones.¹⁶

¹⁵ Entre los autores mexicanos que estudian la capacidad contributiva desde la perspectiva del derecho comparado, cabe destacar a García Bueno, Marco César y sus trabajos que se mencionan a continuación: *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, México, TFJFA, 2002, col. Estudios jurídicos, t. XVII; “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, pp. 57 y ss.; “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2005, pp. 29 y ss.; “El impuesto sobre la renta de las personas físicas a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva”, *Temas selectos de derecho tributario*, Ríos Granados, Gabriela (ed.), México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa (en proceso de prensa), y en nuestra reciente colaboración en conjunto: *Alcance de los principios de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*, publicado en el Documento de Trabajo núm. 96, junio de 2007. En esta misma línea argumentativa se inserta nuestra postura, tal como se pone de manifiesto en nuestros trabajos, entre los que cabe destacar: “Inconstitucionalidad del impuesto sustitutivo del crédito al salario”, *Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, México, SCJN-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, núm. 10, pp. 88 y ss.

¹⁶ Sobre este punto no debe olvidarse el principio del mínimo exento el cual responde a las exigencias de la justicia tributaria, mismo que ha sido delineado en las doctrinas extranjeras, principalmente la española, como parte sustancial

Antes no. Aquí está la razonabilidad de un tributo con finalidad recaudatoria.

Por otro lado, si el tributo responde a una finalidad extrafiscal, la finalidad debe estar fundamentada en un bien constitucionalmente protegido, como sería el caso de la igualdad material, la educación, el medio ambiente, la redistribución de la riqueza, o bien, en un deber de solidaridad¹⁷ como lo ha manifestado la Pri-

del derecho tributario. Para un análisis más profundo, remítase al manual de Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999. En México destaca el trabajo de Salinas Arrambide, Pedro, *La exención en la teoría general del derecho tributario*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1993, col. Estudios jurídicos, vol. XII, pp. 99 y ss. Y en nuestra jurisprudencia, podemos encontrar que desde tiempos remotos se ha manifestado que lo que “se busca es la menor incidencia de los tributos sobre las clases populares”. Tesis 73, *Apéndice*, Séptima Época, t. I, 2000, p. 697.

¹⁷ La primera Sala de la Suprema Corte de Justicia ha indicado el 28 de junio de 2006 que: OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD. El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo, —equitativo y proporcional, conforme al artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos—, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir —elevada a rango constitucional— tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social —dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población— y en la consecución, de un orden en el que el ingreso y la riqueza de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que *la propiedad*

mera Sala de la SCJN en un criterio aislado. Una vez que se localiza el fundamento constitucional de la extrafiscalidad, el legislador deberá motivar su razón extrafiscal en el debate legislativo, en virtud de que la extrafiscalidad trastoca los derechos fundamentales establecidos en el artículo 31, fracción IV.¹⁸ Sobre este punto no estamos de acuerdo con los criterios aislados que han sostenido, tanto la Primera Sala, como el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,¹⁹ en el que indican que si la finalidad extrafis-

tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas y los objetivos inherentes a la utilidad pública o aun interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos. Amparo en revisión 846/2006. Grupo TMM, S. A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo (el resaltado es nuestro).

¹⁸ Encontramos algunos criterios decorosos de ambas Salas de la SCJN que también sostienen esta postura, al respecto se citan los siguientes rubros: RENTA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFOS PENÚLTIMO Y ÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LAS PERSONAS MORALES DE CARÁCTER CIVIL DEDICADAS A LA ENSEÑANZA RESPECTO DE DIVERSAS PERSONAS MORALES PRECISADAS EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO, EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR REMANENTE DISTRIBUIBLE, Tesis 1a. XXII/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XIX, marzo de 2004, p. 310; FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES, Jurisprudencia 1a./J. 46/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, mayo de 2005, p. 157; EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN DESPRENDERSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN, Tesis 2a. CLVII/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XII, diciembre de 2000, p. 440; PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 80., FRACCIÓN I, INCISO F), EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 2o., FRACCIÓN I, INCISOS G) Y H), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, ESTÁ JUSTIFICADA EN EL PROCESO LEGISLATIVO CORRESPONDIENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004), Tesis 2a. XXII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXIII, marzo de 2006, p. 532.

¹⁹ A modo de ejemplo, existen algunos criterios de la SCJN en los que manifiestan que no es necesario expresar los fines extrafiscales en el proceso legislativo, siempre y cuando se trate de hechos notorios, y para ello citamos el siguiente texto: “podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases mar-

cal *es notoria* no es indispensable motivarla en el diario de debates. Esto demuestra, en nuestra opinión, que existe una *notoria* ignorancia sobre la teoría de la extrafiscalidad por parte de nuestro máximo tribunal. Además, la extrafiscalidad motivada en el proceso legislativo también debe materializarse en el tributo concretamente.²⁰ Lo que significaría que la extrafiscalidad formal y material tienen plena coincidencia en el tributo. Otro rasgo importante de la extrafiscalidad es su perentoriedad. Es decir, la extrafiscalidad no debe ser perpetua sino que una vez que se haya cumplido con el cometido extrafiscal consagrado en la Constitución, debe abrogarse o derogarse, según sea el caso, pues la falta de perentoriedad de la extrafiscal es lo que convierte a esta finalidad en perversa, ya que como se le permite vulnerar los derechos fundamentales

ginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva. Jurisprudencia 1a./J. 46/2005, FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. En este mismo sentido, encontramos los criterios jurisprudenciales bajo los siguientes rubros: AGUAS NACIONALES. EL APARTADO A DEL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE ESTABLECE DIVERSAS CUOTAS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AQUELLAS, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1996), Jurisprudencia P./J. 82/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. VI, octubre de 1997, p. 138; AGUAS NACIONALES. LAS FRACCIONES II A IV DEL APARTADO “A” DEL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS EN CUANTO ESTABLECEN LAS CUOTAS DIFERENCIALES QUE SE DEBERÁN PAGAR POR EL USO Y APROVECHAMIENTO DE AQUELLAS NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE PARA LOS AÑOS DE 1990 Y 1991), tesis P. XXIII/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. I, junio de 1995, p. 32; AGUAS NACIONALES. LA RECLASIFICACIÓN DE UN MUNICIPIO DE ZONA DE DISPONIBILIDAD A UNA SUPERIOR A LA EN QUE SE ENCONTRABA UBICADO EN AÑOS ANTERIORES, CON MOTIVO DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 231 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS (VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE), CON EL CONSIGUIENTE INCREMENTO EN EL PAGO DE DERECHOS, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD, Tesis P. CXXI/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XII, agosto de 2000, p. 98.

²⁰ Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, nota 9, p. 14.

de los contribuyentes, puede que nazca extrafiscal pero luego al paso del tiempo sea fiscal, con lo cual no observaría la capacidad contributiva, y el mejor ejemplo de este supuesto es el Impuesto Federal sobre la Tenencia de Vehículos, que nació con una finalidad extrafiscal: subvencionar los Juegos Olímpicos de 1968, sin embargo, llegó para quedarse inconstitucional, ya que es un impuesto que surgió con una clara finalidad extrafiscal redistributiva que, sin embargo, ahora ya se concibe fiscal, aunque no respete la capacidad contributiva ni a la igualdad tributaria. Pero lo peor del asunto, es que la SCJN —haciendo circo, maroma y teatro— lo ha declarado constitucional con razonamientos poco lógicos, porque existiría un alto costo político y fiscal al eliminar dicho impuesto.²¹

A MODO DE CONCLUSIÓN

Recapitulado todo lo dicho en este trabajo, es menester aceptar la doble función del tributo en el Estado moderno de derecho,

²¹ A modo ejemplificativo tan sólo citamos un criterio: “Del precepto citado se advierte que la base del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se integra por el precio de su enajenación, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que deban cubrirse por su enajenación o importación, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones. Ahora bien, si se toma en cuenta que el objeto del impuesto es gravar la tenencia o uso de vehículos, es indudable que el hecho de que el artículo 1o.-A, fracción II, de la ley de referencia considere dentro de la base para su cálculo el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estos elementos, al formar parte del precio reflejado en la factura, son indicativos de la capacidad económica del contribuyente”. Bajo el Rubro: TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 1o. A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES QUE PRECISA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005. Tesis de jurisprudencia 40/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de 7 de junio de 2006.

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