

SCJN: Diferenciación entre fines fiscales y extrafiscales de las contribuciones



C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios, medios de defensa fiscal y consultoría corporativa
Tiene 26 años en la firma

INTRODUCCIÓN

Recientemente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en sesión privada del 24 de agosto de 2011, emitió la tesis de jurisprudencia, por reiteración, 1a./J. 107/2011, bajo el rubro: *FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES*.

Por medio de esta tesis de jurisprudencia, ese Alto Tribunal fijó un criterio para poder distinguir los fines fiscales de los extrafiscales, afirmando que mientras los medios tributarios (las contribuciones) utilizados por el Estado para obtener recursos “deben tener un fin necesariamente fiscal” (a los cuales se les pueden adicionar fines extrafiscales), los montos que generen las contribuciones, así como todos los demás ingresos del Estado, apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales; distinguiendo de esa manera –se dice– las herramientas de recaudación (las contribuciones) de los productos obtenidos; en este caso, los recursos.

La tesis jurisprudencial en comento es del tenor siguiente:

FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal –la recaudación– y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal –que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables–, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos –las contribuciones– deben tener un fin necesariamente fiscal –al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal–, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos



del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que **en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos –a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales–, mientras que los ingresos que emanen de éstos –y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios–, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal.** Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.

Amparo en revisión 814/2010. *Altiora Semper, S.A. de C.V. y otras.* 1 de diciembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 133/2011. *Elfus de México, S.A. de C.V.* 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

Amparo en revisión 135/2011. *Consultores de Negocios, S.A. de C.V.* 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

Amparo en revisión 181/2011. *Corporativo Yuttzao, S.A. de C.V.* 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 180/2011. *MRCI Corporativo Integral, S.A. de C.V.* 27 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de jurisprudencia 107/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veinticuatro de agosto de dos mil once.

No. de Registro 161079. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIV. Novena Época. Primera Sala. *Materia constitucional. Jurisprudencia. Tesis 1a./J.* 107/2011. Septiembre, 2011. Pág. 506.

EL DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES

Todas las contribuciones –por su propia naturaleza– persiguen esencialmente un fin recaudatorio y son destinadas, en principio, a sufragar el gasto público, aunque pueden –por excepción– “atender” adicionalmente a fines extrafiscales, con el propósito de regular algunos aspectos económicos, sociales o de salud pública inclusive, sin

que por ello dejen de estar sujetas al cumplimiento de las garantías tributarias contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Tales garantías establecen cuatro principios básicos, los cuales deben observar todas las contribuciones señaladas tanto por la Federación, el Distrito Federal o bien, las entidades federativas, a saber: (i) **deben estar destinadas al gasto público;** (ii) deben ser proporcionales; (iii) equitativas, y (iv) estar contenidas en una ley formal y materialmente legislativa.

Para el propósito del presente ensayo, resulta conveniente comentar brevemente cuando menos los tres primeros principios mencionados. El primero de ellos, exige que todas las contribuciones **se destinen al gasto público**, es decir, a la satisfacción de necesidades colectivas, sociales y públicas de manera general.

Esto es, **la razón de ser de toda contribución es sufragar el gasto público**, anualmente expresado a través del Presupuesto de Egresos de la Federación, por medio de las contribuciones establecidas para ello, mediante la Ley de Ingresos. Así, tanto el Presupuesto de Egresos como la Ley de Ingresos –en materia federal– son discutidos y aprobados anualmente por el Congreso de la Unión.

En lo relacionado con el principio de proporcionalidad, destaca que éste se encuentra íntimamente ligado con la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago de los tributos, disponiendo que todos los sujetos se encuentran obligados a **contribuir al gasto público** conforme a su respectiva capacidad económica.

De tal suerte que las personas que obtengan ingresos elevados tributen de manera cualitativamente superior a quienes perciban medianos o reducidos recursos.

La garantía de equidad tributaria, por su parte, es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, el cual ha sido delimitado por la propia SCJN, precisando al respecto, que éste radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen, y usualmente es expresado mediante el aforismo jurídico: *Tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.*

LOS FINES EXTRAFISCALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Con estos antecedentes, puede afirmarse que el destino natural y primigenio de las contribuciones es sufragar el gasto público, de donde surge su finalidad eminentemente fiscal o recaudatoria.

No obstante ello, lo cierto es que, conforme a la doctrina tributaria y a la jurisprudencia, las contribuciones no sólo constituyen ingresos tributarios aptos para tales fines sino que, al mismo tiempo, constituyen poderosas herramientas de política social y económica.



Esto último resulta particularmente aplicable a los impuestos. Así, los gravámenes pueden ser “instrumentos eficaces” de 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.

El jurista Dino Jarach, en su obra *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*,¹ cita que:

*...se sostiene por algunos autores (Gerloff, W.) que la definición del concepto de impuesto debe tener en cuenta la existencia, en las finanzas actuales, de **impuestos con fines fiscales y otros con fines de regulación económica...***

Y continúa:

*Desde un punto de vista político-económico cabe tener en cuenta la posible finalidad extrafiscal como también el efecto económico del impuesto con fines extrafiscales contrapuestos al efecto económico del impuesto fiscal. Esta contraposición se ejemplifica típicamente en la función de los **derechos de importación fiscales y los protectores.***

*El logro del fin de protección implicará una exigua recaudación o ninguna. El logro del fin fiscal implicará un efecto protector mínimo o nulo. **Pero esta contraposición no impide que, en ambos casos, se hable de impuestos, dividiéndolos en impuestos fiscales e impuestos extrafiscales...***

Como se puede apreciar, tradicionalmente la doctrina tributaria ha considerado que las contribuciones tienen un fin eminentemente fiscal –recaudatorio– justificado en su destino al gasto público, y por otra parte, eventualmente un fin accesorio, el cual puede ser de regulación económica o social, sin que por ello la contribución de que se trate pierda su naturaleza como tal.

En el campo de la jurisprudencia mexicana, la siguiente tesis resulta por demás ilustrativa en cuanto a la noción del concepto *extrafiscal* de las contribuciones:

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. *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.

Tesis de jurisprudencia 18/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordo Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester. México, D. F., a 31 de mayo de 1991.

No. de Registro 205798. Semanario Judicial de la Federación VII. Octava Época. Pleno. Materia administrativa. Jurisprudencia. Tesis P./J. 18/91. Junio, 1991. Pág. 52.

Asimismo, tiene perfecta aplicación la siguiente tesis de jurisprudencia, en cuanto a las facultades del Estado en materia de rectoría económica, de tal manera que por medio de políticas tributarias se fomente el desarrollo económico del país; el crecimiento de la economía y del empleo, así como para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, la cual a la letra señala lo siguiente:

FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS. *De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo*

¹ Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, Argentina, 1989. Pág. 259



nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. **En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.**

Tesis de jurisprudencia 28/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de febrero de dos mil siete.

No. de Registro 173020. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV. Novena Época. Materia administrativa. Jurisprudencia. Tesis 1a./J. 28/2007. Primera Sala. Marzo, 2007. Pág. 79.

CONCLUSIONES

La recientemente emitida tesis de jurisprudencia que se comenta, viene a contribuir con la dicción del

Derecho en materia fiscal, en cuanto a que confirma que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal o recaudatorio y que, adicionalmente, pueden tener otros de índole “extrafiscal”, particularmente relacionados con la rectoría del Estado en materia económica y social, los cuales –en última instancia– se encuentran sujetos al cumplimiento de los principios constitucionales aplicables, incluyendo los contenidos en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

No obstante lo anterior, el jurista Rafael Pina Vara² señala lo siguiente:

*...afirmar que los ingresos que emanen de las contribuciones se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre **extrafiscal**, riñe con el concepto tradicional de la noción de materia fiscal, entendida ésta como relativa al fisco, y éste, a su vez, como tesoro público, erario, hacienda pública o patrimonio del Estado constituido por sus bienes propios y **por las rentas provenientes de sus diversos ingresos...***

Lo anterior, máxime que el concepto de “hacienda pública” se entiende como *el conjunto de actividades que el Estado realiza para la obtención de bienes y servicios destinados a satisfacer las necesidades colectivas de la comunidad.*

Más allá de un problema de semántica en cuanto a la noción de la voz extrafiscal asignada por la tesis jurisprudencial al destino de los ingresos que emanen de las contribuciones, subyace un posible conflicto de interpretación constitucional al crear una aparente contradicción o antinomia entre dicho carácter extrafiscal y el principio tributario (fiscal) de destino al gasto público, contenido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, al cual se encuentran sujetas todas las contribuciones. ☞

² De Pina Vara, Rafael. *Diccionario de Derecho*. 37a. edición, Editorial Porrúa. México, 2008. Pág. 292