

## CAPITULO IV

# ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN MEXICANA EN MATERIA DE IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES

SUMARIO: 1. Legitimidad Constitucional de los Impuestos con Fines Extrafiscales. 2. Impuestos con Fines Extrafiscales. 3. Impuestos con fines Extrafiscales en relación con los principios de Justicia Tributaria. 4. Disposiciones Jurídicas que contienen elementos extrafiscales . 4.1. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. 4.2. Ley Federal de Derechos.

Habitualmente la extrafiscalidad es concebida como la forma de ser del tributo, el cual no persigue fines fiscales, es decir, su fin no es recaudatorio, dicho de otra forma, este tipo de tributo se aleja del fin financiero y recaudatorio en el que normalmente se fundamentan los tributos comunes y corrientes.

Al respecto G riziotti nos dice: “los tributos extrafiscales tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes.”<sup>1</sup>

En nuestra opinión estamos de acuerdo con este autor, ya que desde nuestro punto de vista los impuestos no pueden tener como única finalidad el llenar las arcas públicas, sino que también tienen que ayudar a solucionar problemas de distinta índole, los cuales no son resueltos con el gasto público o mejor dicho, no son prioridad de este.

---

<sup>1</sup> Citado por García Bueno, Marco Cesar. *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000. Pág. 273.

Relacionado con lo anterior, es importante mencionar que en nuestra Constitución, no existe ninguna mención expresa sobre la extrafiscalidad, por lo que va a resultar muy difícil encontrar una definición concreta, sobre dicho concepto, motivo por el cual atendemos a la doctrina para comprender dicho precepto.

Cabe mencionar que los fines extrafiscales se pueden perseguir mediante el establecimiento de tributos extrafiscales que estén destinados, propia y principalmente, al logro de dichos fines, lo cual afectará a la estructura misma del tributo, es por esto que mencionamos los principios de justicia tributaria, pues dichos principios jugarán un papel esencial a la hora de fundamentar su establecimiento y es sobre lo cual enfocaremos nuestro estudio.

Por último, tenemos que decir que la tributación, en principio, no tuvo como finalidad la protección del ambiente, es decir, la tributación fue creada con la única finalidad de recaudar dinero para cumplir con los fines del Estado, a pesar de ello, el uso de mecanismos tributarios como instrumentos de política ambiental es cada vez más aceptado y se mantiene en constante movimiento, es por ello la trascendencia de este tema.

## 1. LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.

La extrafiscalidad como mencionamos en párrafos anteriores, no se encuentra de manera expresa en nuestra Constitución, sino son varios preceptos Constitucionales de los cuales se llega a su legal existencia.

Como punto de partida tenemos que retomar al Artículo 31 fracción IV Constitucional, según el cual es obligación de todos los mexicanos contribuir para el gasto público. Es importante decir, que aunque la finalidad de los impuestos extrafiscales no es el gasto público de manera directa, tiene relación con este principio pues, el tributo extrafiscal recolectado se destina para la preservación de un bien o recurso utilizado por todos, es decir, por medio de estos impuestos se satisface un objetivo social prioritario, necesario para el desarrollo de las personas. Un ejemplo de ello pueden ser los Impuestos Ambientales, los cuales tienen como fin la protección del entorno físico en el que las personas se desarrollan cotidianamente.

En consecuencia, aunque de primera impresión, pensemos que los impuestos extrafiscales van en sentido contrario del principio del que hablamos que es el gasto público, dicha clase de impuestos no se contraponen a tal principio, ya que aunque no es la finalidad inmediata de esta clase de tributos, de forma secundaria se obtiene un ingreso, es decir, si se obtiene un ingreso que va para el Estado, aunque la finalidad de dicho impuesto no es la obtención de tal ingreso sino que primordialmente se persigue el cuidado en el desarrollo social, político y económico del país.

Después tenemos al Artículo 25 Constitucional el cual nos dice a la letra: "... el Estado conducirá, planeará, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución."

Del texto transcrito observamos que en ningún momento se expresa la función extrafiscal de los tributos, pero permite al Estado el desarrollo de funciones que en este caso denominamos como extrafiscales, las cuales tengan como motivo principal el desarrollo económico, siempre y cuando se respeten las libertades establecidas en la Constitución, como bien lo señala el Artículo citado.

Al respecto, Franco Fichera un reconocido autor italiano nos dice: “los fines extrafiscales del impuesto se encuentran plenamente justificados, siempre y cuando sean constitucionalmente legítimos”.<sup>2</sup> Esta afirmación hecha por este autor, convalida lo dicho por la Constitución Mexicana y a su vez ratifica la legal existencia de los impuestos con fines extrafiscales, los cuales deben de apegarse al texto constitucional.

Para reforzar lo anterior, la Suprema Corte ha dicho al respecto:

Además del propósito recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, los impuestos pueden servir implícitamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés de impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo económico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.<sup>3</sup>

Como podemos ver, la Suprema Corte nos dice que el Estado puede servirse de distintos instrumentos los cuales sirvan para el logro de un resultado benéfico para la sociedad, siempre y cuando se respeten los lineamientos constitucionales, con lo cual permite la creación de impuestos con fines extrafiscales para el desarrollo del país.

Y por último tenemos al Artículo 131 Constitucional, Artículo que da entrada a las Contribuciones Extrafiscales en México, ya que es un poco más claro, pues en él se le otorga a la administración pública la potestad de utilizar los impuestos extrafiscales, para lograr por medio de ellos un beneficio para el país, y cuando hablamos de beneficio no nos referimos a un beneficio económico sino a un beneficio social, lo cual es la llave que abre la puerta a los impuestos con fines extrafiscales<sup>4</sup>. Dicho Artículo nos dice:

---

<sup>2</sup> *Ibid.*, Pág. 272

<sup>3</sup> IMPUESTOS. FINES EXTRAFISCALES. Séptima época, Volumen 63, Primera Parte, Pág. 91.

<sup>4</sup> Lo expuesto en este párrafo no pasa en los países más avanzados en impuestos extrafiscales, tal es el caso de España, ya que en su sistema tributario, las funciones extrafiscales se encuentran de manera expresa en el Artículo 4º de su Ley General Tributaria, según el cual al respecto dice: “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución en la renta nacional”.

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

En conclusión podemos decir que del Artículo 131 Constitucional se puede llegar a la afirmación de que de los tributos se pueden obtener resultados de naturaleza extrafiscal, es decir, resultados fuera de los planeados para el gasto público, con la finalidad de regular el desarrollo social, político y económico del país.

Por todo lo expuesto hasta el momento, salta una interrogante la cual da vida a dicho estudio y es el dilucidar si la realización de objetivos cuyo fin no es propiamente el recaudatorio, son contrarios a los principios que rigen a los impuestos, y principalmente a los de justicia tributaria<sup>5</sup>. Y nos enfocamos en los principios de justicia tributaria ya que los consideramos como un freno a las posibles arbitrariedades que pueden ser cometidas por los legisladores.

## 2. IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.

---

<sup>5</sup> Por Justicia Tributaria entendemos a los Principios de Proporcionalidad y de Equidad, esto en nuestra legislación, pero en otros países como Italia, los cuales muestran una enorme ventaja en lo que se refiera a su Legislación Tributaria respecto de la Mexicana, dichos principios son conocidos como Principio de Capacidad Contributiva y Principio de Igualdad Tributaria respectivamente. Cabe mencionar que para efecto de este estudio utilizaremos los términos antes mencionados de forma indiferente, aunque es importante afirmar que dichos principios no poseen los mismos alcances.

Antes de entrar a resolver el problema antes expuesto, primero tenemos que dilucidar si los impuestos con fines extrafiscales realmente son impuestos o no lo son. Al respecto, existen opiniones encontradas. Por un lado encontramos a Albiñana, autor que diferencia a los impuestos con fines fiscales de los extrafiscales, pues priva de la categoría de impuesto a estos últimos, por no ostentar, en su dicho la misma naturaleza.<sup>6</sup> Es decir, le quita la calidad de impuesto a aquellas contribuciones que persigan fines distintos de los recaudatorios, pues los considera de naturaleza distinta a aquellos que persiguen la recaudación. Lo cual para nosotros es incorrecto.

Por otro lado tenemos a la corriente que opina que si son impuestos aquellos que tienen un fin distinto al recaudatorio, dentro de esta corriente destaca Moschetti el cual nos dice: “Los tributos con fines fiscales tienen como fin la obtención de un ingreso y, por tanto, son instrumentales respecto a una finalidad posterior, los tributos con fines extrafiscales tienen una finalidad directa (tuitiva, demográfica, redistributiva, preventiva, sancionadora, etc.) que prescinde inmediatamente del ingreso pero que, ciertamente, está lejos de excluirlo: si no produjeran un rendimiento no serían pagadas por nadie y tampoco serían ingresos tributarios. La finalidad de la exacción es, pues, en los dos casos distintos, pero también el tributo extrafiscal, al proporcionar un rendimiento sirve para hacer frente a los gastos del ente público”.<sup>7</sup>

En conclusión, podemos decir, que nosotros apoyamos la segunda postura por considerarla más acertada. En consecuencia no estamos de acuerdo con Albiñana, ya que no es motivo suficiente la naturaleza de un impuesto para que sea considerado como tal, como ejemplo podemos enunciar las cuatro clases de impuestos regulados en el Código Fiscal, las cuales son de naturalezas diferentes y son considerados como impuestos, es decir, reúnen las características y los elementos de un impuesto, no importando su naturaleza ni su fin.

---

<sup>6</sup> García Bueno, Marco César. *Op. Cit.* Pág. 274.

<sup>7</sup> *Ibid.*, Pág. 276.

Por otro lado concordamos con la segunda corriente pues consideramos acertada la posición manejada relativa a que todo tributo representa un ingreso para el Estado, y en este caso los Impuestos Extrafiscales, representa tal ingreso, cosa diferente es la utilización que se le da, la cual varia de los impuestos fiscales. Otro concepto por el cual nos inclinamos por esta corriente es que consideramos que aún el tributo fiscal, lleva implícito una repercusión social, con lo cual queremos decir, que lleva un logro extrafiscal el cual es cumplirle a la gente, diferentes necesidades las cuales deben ser satisfechas por el Estado.

### 3. IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

Hemos llegado hasta la parte más importante de este trabajo, lo cual consiste en analizar si los impuestos con fines extrafiscales cumplen con los principios de justicia tributaria. Pero surge una interrogante antes de eso, ¿qué principios integran la justicia tributaria?

La respuesta nos la da Sergio Francisco de la Garza el cual no dice:

Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirectos solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. ..

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es “en la forma que establezcan las leyes” donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad.

En consecuencia podemos decir que los principios que representan la justicia tributaria son los de Proporcionalidad y Equidad, mismos que como se estudio en capítulos anteriores se deben de tomar por separado, es decir, no son un mismo concepto, sino que son dos conceptos que se complementan a la hora de crear un tributo.

Dichos principios son nombrados de esta forma en la Constitución, pero en países más avanzados estos principios son denominados de la siguiente forma: de Capacidad Contributiva y de Igualdad<sup>8</sup>, obviamente no tienen los mismo alcances, pues como ya dijimos, en países como España, Italia y Alemania por nombrar solo algunos, estos principios han avanzado y tienen un alcance mayor, las leyes son más explicitas en cuanto a su contenido, no como en México, que la propia Suprema Corte no ha podido precisar una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple con dichos requisitos de justicia.

Una vez aclarado el problema de que principios integran a la justicia tributaria continuaremos nuestro estudio diciendo que la justicia tributaria posee una importancia capital en el Derecho Tributario, es su razón de ser y su criterio a seguir.

Al respecto, Joxe Mari Aizega nos dice que los principios de justicia tributaria, son un ideal que en este caso concreto se persigue por el camino de la imposición<sup>9</sup>, con esto dicho autor quiere decir que, la justicia tributaria debe de ser la base de todo régimen tributario y el tributo como norma individual es la materialización de esa base.

---

<sup>8</sup> Para efectos de este estudio optaremos por utilizar estos dos términos durante el desarrollo de la investigación, es decir, nos referiremos a Capacidad Contributiva y a Igualdad Tributaria.

<sup>9</sup> Aizega Zubillaga, Joxe Mari. La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. Servicio Editorial Universidad del País Vasco, 2000, Pág. 111.



Para Sainz de Bujanda la justicia tributaria es: “en realidad el tema de justicia tributaria no es un tema frívolo, destinado a aparecer o desaparecer al compás de la moda o de la fantasía de los autores. Es un tema perdurable, porque no es sino especificación del tema eterno de la justicia. No hay escape; el tributo es justo, o no es legítima su recaudación.”<sup>10</sup>

De lo anterior podemos darnos cuenta la importancia que tienen los principios de justicia tributaria en los impuestos, con esto no decimos que son los más importantes y sin ellos los impuestos no existirían, pues estaríamos en un error, ya que todos los principios constitucionales son importantes, a lo que nos referimos es que estos principios sirven de referente al legislador para no cometer arbitrariedades a la hora de crear un tributo, pues como firme Sainz de Bujanda, el tributo debe de ser justo de lo contrario no es legítima su recaudación.

Los principios de justicia tributaria, se relacionan normalmente con los fines que el sistema tributario pretende alcanzar. Si el sistema tributario pretende lograr ésta o aquella finalidad, entonces debe cumplir con éste o aquel principio. Siguiendo esa interpretación, sería posible concluir que los principios de justicia tributaria, en la actualidad, no sólo se compone de elementos fiscales, sino que también forman parte del mismo los llamados fines extrafiscales.

---

<sup>10</sup> *Ibid.*, Pág. 111.

Es necesario recordar que el Estado, como ente jurídico y político, ha sido creado para contribuir a la satisfacción de las necesidades del hombre y permitir su convivencia armónica en sociedad. Sin embargo, para que sea posible realizar tales objetivos, es ineludible que cuente con los recursos económicos suficientes. Sin recursos, el Estado no puede funcionar, pierde su esencia al no tener los medios económicos para cumplir con su objetivo. En consecuencia, la materia tributaria se vuelve esencial para el funcionamiento del Estado. La forma para obtener dichos recursos es a través de los ciudadanos, vía contribuciones. Las contribuciones son, más que un medio de obtener recursos, representan la participación activa del ente público. El Estado, empero, no se limita a la obtención de recursos, sino que participa en el desarrollo social, político y económico mediante la creación de tributos con fines extrafiscales.

La utilización de dichos fines extrafiscales no puede ser llevada hasta el punto de crear peligros económicos (por ejemplo gravar de forma excesiva las rentas) o violar principios jurídicos. Permitir tratamientos discriminatorios de capacidades económicas formalmente iguales en nombre del interés colectivo, no significa atribuir al legislador un poder ilimitado. Al contrario, representa un nuevo límite para el legislador, el cual se ve obligado a observar tanto a la capacidad contributiva como a las exigencias colectivas.<sup>11</sup>

La necesidad de crear contribuciones con fines extrafiscales exige una doble función, tanto de justicia tributaria como de justicia social. En el primer caso, es el principio de capacidad contributiva el fundamento de la imposición; en el segundo caso, se validan el resto de los valores constitucionales que persiguen fines de justicia social.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Moschetti, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1980. Pág. 288.

<sup>12</sup> García Bueno, Marco Cesar. *Op. Cit.*, Pág. 266.

De lo expuesto – agrega Lasarte- se deduce que el sistema fiscal es hoy una realidad compleja, difícil de someter a un único principio rector e imposible de explicar desde un único punto de vista. Para comprender esta realidad es conveniente advertir que junto a un conjunto de valores individuales hay un grupo de valores sociales que inspiran las decisiones básicas sobre el sistema fiscal. De manera, escribe Casado Ollero, que serán las exigencias que las normas constitucionales planteen respecto a la extensión y fines del Estado las que decidan la magnitud de las necesidades económicas de éste y los medios para cuya satisfacción ha de ordenarse la actividad financiera del mismo.<sup>13</sup>

Las contribuciones, como instrumento recaudatorio, se utilizan para la realización de ciertas actividades, sin embargo, en el momento en que un impuesto se aparta de su función recaudatoria, se estará ante un impuesto extrafiscal.

Al respecto, Rosembuj manifiesta:

Los impuestos con fines extrafiscales aún cuando persiguen objetivos de política económica y social, no tienen necesariamente que estar en contradicción con el financiamiento de los gastos públicos. La finalidad es digna de tutela desde el punto de vista del ordenamiento jurídico financiero.<sup>14</sup>

Esta postura ha sido defendida por Palao Taboada, al considerar que los fines extrafiscales de los impuestos no pueden ser explicados a la luz del principio de capacidad contributiva, ya que en la práctica se legitiman por la jurisprudencia constitucional. La tesis es confirmada por Lejeune, cuando expone que el principio de capacidad contributiva resulta insuficiente para dar solución a todo el fenómeno tributario; problema que en su opinión se resuelve con la utilización del principio de igualdad tributaria. “De esta forma el legislador puede perseguir los fines que considere oportunos siempre que, en caso de establecer tratamientos diferenciados, no incurra en arbitrariedad y no perjudique la igualdad de hecho.”<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> *Ibid.*, Pág. 266.

<sup>14</sup> *Ibid.*, Pág. 268.

<sup>15</sup> *Ibid.*, Pág. 266

Al respecto Herrera Molina nos dice: “en definitiva, el principio de capacidad contributiva sufre un menoscabo cuando se utilizan tributos con fines extrafiscales en deterioro de la justicia impositiva, pero abre la pauta a la justicia social.”<sup>16</sup> De tal forma que los impuestos con fines no fiscales menoscaban un poco el principio de capacidad contributiva, pero como sostiene el mismo Herrera Molina “nunca se insistirá, en su desaparición, sólo procederá a su desvío cuando la búsqueda de otros valores amparados por la Constitución (protección al medio ambiente, estabilidad económica, etc.) así lo exijan.”<sup>17</sup> Dicho en otras palabras el interés general adquiere relevancia en la justificación de los tributos con fines extrafiscales.

Para continuar con el estudio citaremos a Moschetti, el cual nos dice que la capacidad contributiva no es únicamente toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución.<sup>18</sup>

Un impuesto con fines extrafiscales debe de reflejar una efectiva manifestación de capacidad contributiva, por mínima que sea, como exigencia lógica y caracterizadora de toda tributación, limitándose la discrecionalidad concedida al legislador.<sup>19</sup>

La presencia de tributos extrafiscales en un sistema fiscal, implica de cierta forma “una lesión al principio de capacidad contributiva”<sup>20</sup>. Esto no quiere decir que aunque se contraviene dicho principio, no se esta en presencia de un menoscabo a la justicia y mucho menos son constitucionalmente ilegítimos.

---

<sup>16</sup> *Ibid.*, Pág. 282.

<sup>17</sup> *Ibid.*, Pág. 285.

<sup>18</sup> Moschetti, Fransesco. *Op. Cit.* Pág. 277.

<sup>19</sup> Vaquera García, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente*. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999. Pág. 96.

<sup>20</sup> García Bueno, Marco Cesar. *Op. Cit.*, Pág. 279.

La Capacidad Contributiva nos dice Cortés Domínguez “no la podemos considerar más que como un instrumento de orden social y económico más justo; instrumento que muchas veces, quizás tenga que ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces en la obtención de un reparto más justo de la renta y de un crecimiento de ésta”.<sup>21</sup> Dicho en otras palabras podemos decir que la Capacidad Contributiva exige que las cargas tributarias recaigan sobre la riqueza disponible. Lo cual no quiere decir que estemos en presencia de una regla inquebrantable, pues como toda regla existen sus excepciones las cuales las encontramos en los objetivos extrafiscales de los tributos. Es decir, cuando se busca la realización extrafiscal de un impuesto podemos correr el riesgo de afectar el principio de Capacidad Contributiva, lo cual no es razón suficiente para considerarlo como inconstitucional ni mucho menos, pues dicho principio no es el único elemento que puede hacer realidad los ideales de justicia.

La naturaleza de los impuestos no se limita únicamente a la obtención de ingresos por parte del Estado. Estos poseen una finalidad paralela que permite al Estado cumplir con sus compromisos sociales, políticos y económicos.

Al respecto Vicente Arche Domingo sostiene:

Los tributos constituyen, por tanto, los medios jurídicos más importantes para la obtención de los recursos pecuniarios de la hacienda pública. Y, agregaríamos, un medio efectivo para realizar actividades de importancia en la consolidación de los objetivos sociales, políticos y económicos establecidos en la Constitución: uno de ellos es la protección al medio ambiente.

---

<sup>21</sup> *Ibid.*, Pág. 280

En este orden de ideas podemos decir que uno de los principios que integran a la justicia tributaria, es la capacidad contributiva, aplicado al caso concreto de los impuestos extrafiscales, dicho principio debe de ser respetado en este tipo de impuestos, es decir, no por el hecho que los impuestos tengan fines distintos a los recaudatorios, es causa de que nos se respeten los principios, lo único que se hace cuando estamos en presencia de esta figura fiscal, es adecuar la capacidad contributiva al fin que se quiere lograr, y con esto respetamos los lineamientos constitucionales que establecen los requisitos para que un impuesto sea válido, dicho en otras palabras, los impuestos con fines extrafiscales atentan contra el principio de capacidad contributiva en aras de lograr otros fines constitucionalmente legítimos y de interés público.

Para finalizar este punto, me gustaría citar a Vaquera García el cual nos dice lo siguiente:

“... cabe un amplio uso del instrumento tributario con fines no fiscales, siempre que el objetivo perseguido en él sea de carácter incentivador y no meramente penalizador; de este modo, para que adquieran total validez en el ordenamiento, deben cumplir con los requisitos de gravar un hecho lícito y de manifestar capacidad contributiva.”<sup>22</sup>

En conclusión, el principio de capacidad contributiva no tiene una participación activa en los tributos extrafiscales, es decir, los fines extrafiscales no respetan del todo al principio de capacidad contributiva. Su respaldo constitucional lo encontramos en los otros principios que protegen los intereses de los gobernados. Con lo anterior lo que queremos dejar claro es que se debe de dar su lugar al principio de capacidad contributiva, pues como hemos visto hasta el momento es un principio de gran importancia en la vida de los impuestos, pero de igual forma tenemos que reconocer que no es un criterio absoluto de justicia.

---

<sup>22</sup> Vaquera García, Antonio. *Op. Cit.*, Pág. 101.

Siguiendo con este razonamiento, la extrafiscalidad de la que hemos hablado no presenta ningún problema, esto cuando se analiza a la luz no solo del principio de capacidad contributiva sino también del resto de los valores establecidos en la Constitución, dichos artículos son el Art. 31 fracción IV, 25 y 131 Constitucionales, los cuales ya fueron analizados en líneas anteriores. En consecuencia podemos decir que el fundamento directo de los impuestos con fines extrafiscales, no lo encontramos en el Artículo 31 fracción IV, sino que lo encontramos en el Artículo 25 constitucional, pues el fundamento de esta clase de impuestos es el orden público y la justicia social, conceptos que se encuentran inmersos en el citado Artículo 25.

Arreglado el punto anterior es menester estudiar el principio complementario de la capacidad contributiva y nos referimos al de principio de igualdad.

Junto con el principio de capacidad contributiva del que ya hablamos en párrafos anteriores, se encuentra el principio de igualdad, el cual es el otro principio que denota justicia tributaria. Podemos afirmar que el principio de capacidad contributiva, tiene su apoyo en el principio de igualdad, visto este como interdicción de la arbitrariedad, es decir, el principio de igualdad en los impuestos extrafiscales es el que le da el soporte de legitimidad a los mismos.

La importancia de la formulación del principio de igualdad como principio de justicia tributaria se acentúa con la utilización extrafiscal del impuesto con fines distintos de los recaudatorios. Esto pues en los impuestos con fines fiscales, el principio de capacidad contributiva, ejerce el papel principal como criterio de justicia tributaria. En este tipo de tributo extrafiscal, son sus contradicciones con respecto al principio de capacidad contributiva, las que han obligado a utilizar el principio de igualdad como principio rector de la justicia tributaria.

Lo que el principio de igualdad prohíbe son las discriminaciones y privilegios arbitrarios, debiendo calificarse como tales aquellas desigualdades que carecen de una justificación objetiva y razonable, que carecen de un fundamento racional, que no vienen fundadas en criterios objetivos y razonables y cuyas consecuencias jurídicas no son adecuadas y proporcionadas al fin que se pretende lograr.

En los impuestos que persiguen un fin extrafiscal, el establecimiento y distribución del gravamen tributario no se realiza atendiendo a las reglas de la capacidad contributiva, sino que se toma como presupuesto de hecho, cuya valoración y concreción produce la deuda tributaria, un índice que no tiene una relación directa y expresa con la capacidad contributiva. En este caso, para decidir si el principio de igualdad se respeta o no, deberemos tener en cuenta si el reparto de la carga tributaria entre los diferentes contribuyentes, en atención al presupuesto de hecho tributario, se produce respetando las reglas del principio de igualdad, es decir, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales.<sup>23</sup>

En consecuencia de lo escrito en el párrafo anterior tenemos que el principio de igualdad de lo que se encarga es de que si alguien contamina, hablando en este caso de impuestos ambientales, debe ser tratado igual a todos los que contaminen, tomando en cuenta las proporciones en que se contamine, lo cual va a ser lo que determinara el pago del tributo.

---

<sup>23</sup> Aizega Zubillaga, Joxe Mari. *Op. Cit.*, Pág. 165.



En otras palabras tenemos que el presupuesto de hecho de los tributos extrafiscales carece de una representación directa de riqueza, aun cuando de acuerdo con la Constitución se debe de manifestar. Los hechos imponibles de los tributos extrafiscales, se establecen dependiendo de la finalidad que se le quiera dar al tributo, por ejemplo en impuestos ambientales se establecen por la emisión, efluentes y vertidos de sustancias contaminantes; por la fabricación y consumo de productos que dañan el ambiente; o por la explotación desmedida de recursos naturales con efectos adversos para la conservación del equilibrio ecológico.<sup>24</sup> Los impuestos que se establecen sobre dichos índices no manifiestan una riqueza económica directa, pero si indirecta. Es decir, el presupuesto de hecho del impuesto se determina con elementos diferentes a la riqueza; en este caso por la existencia de capacidad objetiva para contaminar.

Esta capacidad, deberá guardar proporción con el pago que el contribuyente habrá de realizar. Esto quiere decir que el legislador puede configurar el presupuesto del impuesto ambiental en este caso, teniendo en cuenta cuestiones extrafiscales, como lo es la protección del ambiente lo cual no afecta lo preescrito por la Constitución.

---

<sup>24</sup> Rosembuj. *Los Tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, Pág. 94.

En conclusión citando a Marco César García Bueno tenemos que el Principio de quien Contamina paga<sup>25</sup>, es el que justifica la presencia del tributo ambiental, de frente al principio de capacidad contributiva.<sup>26</sup> Pero teniendo en cuenta que en este tipo de tributos en los que predomina la regla el que contamina paga, la distribución de los mismos deviene de de los índices de contaminación generados por el sujeto. Se busca el trato similar, teniendo como punto de referencia el grado de degradación ambiental.<sup>27</sup>

En consecuencia tenemos que en los impuestos con fines extrafiscales se busca el trato similar, es decir, respetar el principio de igualdad y también por otro lado se respeta el principio de capacidad contributiva tomando en cuenta el fin que persigue el impuesto.

#### 4. DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE CONTIENEN ELEMENTOS EXTRAFISCALES.

Es importante mencionar que no existe en México una Ley, en la cual se encuentren todos y cada uno de los Impuestos con Fines Extrafiscales que existen el nuestro país. Este tipo de contribuciones las encontramos en distintos ordenamientos.

Es necesario decir que lo que realizaremos no será un estudio exhaustivo de todos y cada uno de los ordenamientos que tengan impuestos extrafiscales, sino lo que realizaremos será un análisis de los ejemplos más evidentes de estas legislaciones.

---

<sup>25</sup> El principio de quien contamina paga lo define claramente Amée Figueroa Neri la cual nos dice: “se entiende por responsable de la contaminación, es decir, por agente contaminador, a la persona física o moral sometida a derecho privado o público que directa o indirectamente deteriora el medio ambiente, o crea las condiciones para que se produzca dicho deterioro.” *Fiscalidad y Medios Ambiente en México*. Editorial Porrúa, México, 2000. Pág. 74.

Dicho principio cabe mencionar que fue adoptado por México en 1996 el cual dice:

Artículo 15 fracción IV LGEEPA.- Quien realice obras o actividades que afecten o puedan afectar el ambiente, está obligado a prevenir, minimizar o reparar los daños que cause, así como a asumir los costos que dicha afectación implique. Asimismo, debe incentivarse a quien proteja el ambiente y aproveche de manera sustentable los recursos naturales.

<sup>26</sup> García Bueno, Marco Cesar. *Op. Cit.*, Pág. 299

<sup>27</sup> Armienta Calderón, Gonzalo M.. *El Tributo como Técnica de control Ambiental, en el Marco de los Acuerdos Internacionales*. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año III, Número 9, Pág. 83.

#### 4.1. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.

El objeto de esta Ley es gravar las enajenaciones en territorio nacional, o en su caso, la importación, definitiva, de los bienes señalados en esta Ley, así como la prestación de servicios también enunciados en dicha Ley.

En el caso de esta Ley, mediante tasas impositivas a las cuales el legislador les da un carácter extrafiscal, se tiene como finalidad la protección del medio ambiente. Tal es el caso de los cigarros.

Sobre este tema tan comentado es necesario decir que cada vez hay mayor evidencia que señala que el fumar trae como consecuencia graves problemas de salud y produce daños al medio ambiente. Lo preocupante en este caso, es que sabiendo de antemano tales consecuencias, las cuales pueden ser fatales, gran cantidad de adultos y ahora también de jóvenes han aumentado su consumo.

Debido a esto en el año de 2002, la solución por parte de los legisladores fue incrementar la carga aplicable a los cigarros con la finalidad de encarecer dichos productos y en consecuencia que el consumo disminuyera considerablemente. Tal decisión creemos es desmedida y atenta contra los principios de justicia tributaria. Pues consideramos que una tasa del 110% es desmedida y arbitraria, pues no encontramos justificación alguna por parte de los legisladores, para optar por tal medida.

No importándole lo anterior, decidió que la tasa seguiría aumentando año con año hasta llegar a la tasa actual de 110%, y llegado este momento ya no se distinguiría más entre cigarros con o sin filtro, lo cual pienso también vulnera el principio de igualdad pues no está tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Y afirmo lo anterior pues no tienen la misma calidad unos cigarros con filtro que unos in filtro, aunado a esto los clientes a los que van dirigidos unos y otros, son clientes que presentan diferencias económicas enormes, debido a esto, consideramos que tal medida de considerar a cigarros con o sin filtro como iguales, es desatinada.

Artículo 2º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

...

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

C) .....Tabacos labrados:

1. Cigarros ... ..110%

Esta tarifa la corroboramos con el Artículo Transitorio, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de Enero de 2002.<sup>28</sup>

<sup>28</sup> Artículo Segundo Transitorio de LIEPS: XIV. Para los efectos de lo dispuesto en el inciso C) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, durante los ejercicios fiscales de 2002, 2003 y 2004 en lugar de aplicar las tasas previstas en dicho inciso para los cigarros, se estará a lo siguiente:

a) Cigarros con filtro:

AÑO	TASA
2002	105%
2003	107%
2004	110%
2005	110%

b) Cigarros sin filtro:

AÑO	TASA
2002	60%
2003	80%
2004	100%
2005	110%

Sobre lo anterior tenemos varias consideraciones que hacer. Creemos que el legislador está utilizando los impuestos extrafiscales de forma incorrecta. Creemos esto, pues como hemos visto a lo largo de esta investigación, los impuestos con fines extrafiscales, por el hecho de no perseguir fines recaudatorios no dejan de ser impuestos, en consecuencia al ser considerados como impuestos, estos deben de cumplir con los requisitos constitucionales para su legítima existencia, por lo anterior, creemos que dicho impuesto que el legislador esta creando atentan en gran medida contra el principio de capacidad contributiva, pues no puede ser que impongan un impuesto de 110% a un producto, el cual consideramos es poco proporcional. Consideramos esto pues no es congruente que exista en México un impuesto al consumo al que conocemos como I.V.A., el cual la tasa general es de 15%, y que por la producción de un producto se pague 110%, el cual obviamente los productores tienen que trasladar a los consumidores y aparte estos últimos todavía tienen que pagar el 15% de I.V.A.

Desgraciadamente lo anterior puede sonar ilógico, en el sentido de que estaríamos apoyando tanto a los productores como a los fumadores a que continúen realizando tal acción y en consecuencia se continúe contaminando y causando un daño a la salud tanto de ellos mismo como de las demás personas que se encuentran a su alrededor. Lo anterior nada tiene que ver con el objetivo de este trabajo, el legislador lo único que esta haciendo es recaudar más dinero de forma ilegítima, y dicho dinero ni siquiera es usado para remediar el daño que esta siendo causado al ambiente y a la salud de las personas, es decir, dicho dinero va directamente al gasto público, y su destino son los altos salarios de funcionarios públicos, solo por mencionar una finalidad que le dan, con lo cual se esta dejando a un lado la finalidad que persigue el impuesto la cual es el subsanar el daño que se le esta haciendo al ambiente. Es decir, a pesar de que esta menoscabando el principio de capacidad contributiva no existe una compensación con la finalidad del tributo, pues no vemos un resultado en el aspecto social.

Y por si fuera poco, a pesar de la arbitraria tasa de 110% impuesto a los cigarros, las encuestas muestran que el número de fumadores es mayor cada vez, es decir, la medida aplicada por los legisladores aparte de que atenta contra el principio de capacidad contributiva, es ineficaz, por lo que sería interesante retomar el asunto por parte de los legisladores y tratar de crear una medida que realmente sirva y que respete los lineamientos constitucionales, pues si no se hace eso, cada día estaremos en presencia de absurdos como el impuesto en estudio o como se dio en su momento el impuesto suntuario, el cual gravaba artículos sin respetar en ningún momento la capacidad contributiva de los sujetos.

Hecho el análisis al impuesto anterior, nos gustaría ahora explicar la forma en que se calcula dicho impuesto. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio al respecto nos dice:

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación, definitiva, de los bienes señalados en esta Ley.
- II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el artículo 2o. del mismo o, en su caso, la cuota establecida en esta Ley.

Del anterior Artículo tenemos que a los Sujetos Pasivos los cuales nos dice, pueden ser personas físicas o morales que realicen una de las acciones ahí enunciadas.

Junto con los sujetos encontramos el objeto del tributo que es la enajenación, hablando del caso específico de los cigarros, es decir, quien produzca cigarros caerá en el hecho imponible generador de la obligación tributaria.

Artículo 11.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones, se considerará como valor la contraprestación. En la enajenación de los bienes a que se refieren los incisos D) y E) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, en ningún caso se considerarán dentro de la contraprestación las cantidades que en su caso se carguen o cobren al adquirente por los conceptos a que se refiere el inciso A) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley.

Los productores o importadores de cigarros, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos el precio de venta al detallista. Los fabricantes, productores o importadores de puros y otros tabacos labrados, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos la contraprestación pactada. Tratándose de la enajenación de los combustibles a que se refieren los incisos D) y E) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, los productores o importadores, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes, considerarán como valor el precio a que se refiere la fracción I del artículo 2o.-A de esta Ley.

En este artículo encontramos la base del impuesto, el cual nos dice que la base será el precio de venta al detallista de los cigarros. Es decir, la base a la cual le aplicaremos la tarifa será el precio de venta el cual es el que se le da al detallista.

Artículo 5o.- El impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago.

Y por último tenemos la época de pago, aplicable únicamente a la persona que se encarga de comercializar los cigarros en este caso y no al consumidor directo, es decir, el consumidor directo le paga tal cantidad a la persona que los comercializa y este tiene la obligación de enterar los impuestos al fisco el día 17 del mes siguiente a aquel que se dio la enajenación.

Es importante mencionar que la tasa o tarifa ya fue mencionada párrafos anteriores, la cual para las cigarrillos es del 110%, y la cual creemos es excesiva por las razones antes expuestas ya que a nuestra consideración se viola flagrantemente la justicia tributaria y también el legislador paso por alto el fin por el cual fueron creados dichos impuestos.

Misma situación vive el alcohol, es decir, en la Ley encontramos de igual forma tasa muy altas por la comercialización del licor, pero en este caso la tasa que se impone es por litro vendido, y va incrementando la tasa en relación a la calidad del producto, es decir, no es lo mismo lo que paga el ron que lo que paga el que produce coñac, tal situación tiene algo de congruencia cosa que en el ejemplo citado de los cigarrillos no pasa, pues en el no se hace distinción alguna. Pero en los supuestos que da la Ley sobre las tarifas que paga el alcohol, también consideramos son excesivas pues encontramos que se paga más del 60% de impuesto en algunos casos, lo cual tampoco encontramos fundamentación por parte de los legisladores y mucho menos esta teniendo resultado.

Aquí cabría hacer una analogía para ver lo ineficaz de estas medida, las cuales consideramos como arbitrarias. En materia penal, el hecho de que se incrementen las penas por la comisión de los delitos, no inhibe al delincuente a cometerlos, dicho de otra forma, el aumento en los impuestos de estos productos no esta ayudando de nada a la sociedad para erradicar su consumo. Lo que habría que buscar aquí, son otro tipo de medidas las cuales sean eficaces y congruentes con las normas establecidas en la Constitución.

En conclusión podemos decir, que los impuestos a los cigarrillos hablando específicamente del ejemplo antes mencionado, cumplen con los requisitos de forma de un impuesto, es decir, cumplen con su objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago. Pero con lo que no cumple y lo cual es motivo de indignación es con los preceptos constitucionales que denotan justicia tributaria.



De lo anterior se desprende que estamos en presencia de un impuesto, pues este cumple con todas las características de forma, con lo que no cumple es con la capacidad contributiva elemento fundamental, el cual debe regir en todo impuesto, y como ya dijimos el legislador le pone la etiqueta de extrafiscal a todo tributo exorbitante que dañe la capacidad contributiva de los contribuyentes, con lo cual los trata de disfrazar como impuestos legales, pero en el fondo dichos impuestos carecen de legitimidad pues no respetan los principios constitucionales.

#### 4.2 LEY FEDERAL DE DERECHOS.

Dentro de esta Ley existen miles de clasificaciones por las cuales se pagan derechos. Es importante mencionar que cuando hablamos de derechos, estamos en presencia de una clase de contribuciones. Como dijimos en capítulos anteriores los derechos son definidas por el Artículo 2º fracción IV del Código Fiscal y nos dice que son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Dicho de otra forma, los derechos son las contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

Griziotti define a los derechos de la siguiente manera:

Aquellos tributos que consisten en prestaciones obligatorias pagadas al Estado por quien disfruta de un modo particular de los servicios jurídico-administrativos, cuya gestión es inherente a la soberanía del Estado. Se pone de relieve el carácter tributario de la tasa para señalar lo que tiene de común con el impuesto, por el elemento de la obligatoriedad de las prestaciones en correspondencia al interés público de que los particulares tengan que hacer uso de los servicios que presta el Estado. La causa jurídica de la tasa radica no sólo en los beneficios generales que el contribuyente obtiene de la actividad del Estado, sino más propiamente en los beneficios particulares que obtiene mediante el consumo de los servicios que son objeto del pago, de las tasas...<sup>29</sup>

En consecuencia podemos decir que los derechos son las contribuciones en las cuales existe un pago por parte del contribuyente a cambio de un servicio prestado por el Estado.

Es importante mencionar todo lo anterior pues en México actualmente lo que se paga por contaminar en materia de agua, son derechos, y desde nuestro punto de vista deberían de ser impuestos los que regulen tal situación y a continuación veremos porque.

Como hemos estudiado a lo largo de esta investigación, en el Derecho Tributario existe una institución denominada impuestos extarfiscales, los cuales tienen como finalidad principal el cuidado en el desarrollo social, político, económico, ambiental, etc. También como estudiamos, la doctrina nos dice que dicha clase de impuestos es la forma adecuada para lograr estos fines, es decir, pues por medio de dichos impuestos, el cuidado del medio ambiente por poner un ejemplo, es totalmente legal, ya que se deben de respetar distintos ordenamientos constitucionales, para lograr su legítima existencia.

En materia de agua, como ya mencionamos lo que se paga por contaminar son derechos, en la Ley Federal de Derechos encontramos las siguientes disposiciones:

---

<sup>29</sup> Benvenuto, Griziotti. *Principio de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Instituto Editorial Reuz, Madrid, 2da Ed., 1958. Pág. 489.

Artículo 276.- Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley.

Artículo 278.- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, se causará el derecho de acuerdo con el tipo del cuerpo receptor en donde se realice la descarga, conforme al volumen de agua descargada y los contaminantes vertidos, en lo que rebasen los límites máximos permisibles establecidos en la presente Ley.

Los responsables de las descargas de aguas residuales no deberán exceder los límites máximos permisibles establecidos en esta Ley.

Del texto legal transcrito observamos como, la forma de regular la contaminación del agua se hace a través de derechos. Creemos que la figura utilizada no es la adecuada pues deberían de ser los impuestos ambientales la figura que regule esta situación, ya que en los derechos, los principios de justicia tributaria no son aplicables, pues para calcular el importe de los derechos no se toma en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, sino el costo que para el Estado representó esa prestación.

Para tal situación tenemos que lo que el Estado realiza no es una prestación de servicios, es decir, lo es desde el punto de vista de que el Estado provee los instrumentos necesarios para descargar aguas residuales y en general presta el servicio del agua pues al Estado le pertenece toda la infraestructura que nosotros utilizamos en materia de agua, pero en este caso estamos hablando de la contaminación de las aguas nacionales, es decir, el Estado no está prestando ninguna contraprestación lo que está tratando de hacer es cuidar un recurso natural de vital importancia, es por eso que no debería de estar regulado por un derecho.

Para continuar con nuestro estudio me gustaría citar dos artículos de la Ley de Aguas Nacionales los cuales dicen al respecto:

ARTÍCULO 96 BIS 1. Las personas físicas o morales que descarguen aguas residuales, en violación a las disposiciones legales aplicables, y que causen contaminación en un cuerpo receptor, asumirán la responsabilidad de reparar el daño ambiental causado, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones administrativas, penales o civiles que procedan, mediante la remoción de los contaminantes del cuerpo receptor afectado y restituirlo al estado que guardaba antes de producirse el daño, o cuando no fuere posible, mediante el pago de una indemnización fijada en términos de Ley por Autoridad competente.

ARTÍCULO 123. Las sanciones que procedan por las faltas previstas en esta Ley tendrán destino específico en favor de "la Comisión" y se impondrán sin perjuicio de las multas por infracciones fiscales y de la aplicación de las sanciones por la responsabilidad penal que resulte.

Ante el incumplimiento de las disposiciones y en los términos de la presente Ley, "la Autoridad del Agua" notificará los adeudos que tengan las personas físicas o morales por la realización de obras o la destrucción de éstas, así como monitoreos, análisis, estudios o acciones que "la Autoridad del Agua" efectúe por su cuenta.

Los ingresos a que se refiere el presente Artículo tendrán el carácter de crédito fiscal para su cobro.

Continuando con el mismo razonamiento, tenemos que si tú, descargas aguas residuales en contravención de las leyes aplicables, es decir, si no cumples con avisar a la Comisión las cantidades de contaminantes que estas arrojando a los cuerpos receptores, o si no mides la cantidad de contaminantes vertidos para saber que tanto estas contaminando, por nombrar solo algunas de las obligaciones, entonces a lo que te haces acreedor es ya no al pago de un derecho sino a resarcir el daño ambiental ocasionado con independencia de las sanciones administrativas o penal que puedas tener.

Y en el Artículo que le precede, nos dice que el dinero proveniente de dichas faltas, su destino será la Comisión Nacional de Agua, dicho en otras palabras son aprovechamientos<sup>30</sup> los cuales se cobrarán por cometer dicha falta.

De lo anterior hay varias cosas que podemos comentar, primero es que no entendemos la diferencia que hace el legislador, pues por un lado cobra derechos por contaminar el agua y por el otro estamos ante la figura de un aprovechamiento, el cual es cobrado por la comisión de agua.

Este tipo de errores desde nuestro punto de vista son los que entorpecen el cuidado del medio ambiente, es decir, por qué no legislarlo de manera conjunta y ambas sanciones convertirlas a impuestos extrafiscales, los cuales realmente su finalidad sea el cuidado en este caso de las aguas nacionales.

Por cualquiera de los supuestos que las leyes mencionadas prevén, en ninguno de los dos el dinero recolectado sirve para subsanar el daño creado al medio ambiente, es decir, en el caso de los derechos, el dinero se va al erario público y en el segundo caso el dinero se destina a los gastos de la dependencia en este caso a la Comisión Nacional del Agua, pero insistimos en ninguna de las dos figuras su finalidad es el cuidado y subsanamiento del daño causado.

---

<sup>30</sup> Artículo 30.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

En conclusión podemos decir que, consideramos la forma de regular elucidad del agua no es la correcta, pues el legislador esta utilizando mecanismos no viables para la consecución de su finalidad la cual es la protección del medio ambiente. Aquí entra una figura adoptada recientemente por la legislación mexicana la cual nombramos párrafos anteriores y nos referimos al principio de quien contamina paga. Como estudiamos dentro de este principio la persona que daña al medio ambiente tiene la obligación de restituir en gran medida el daño causado.

A través de este principio se pretende que los sujetos contaminantes sean quienes carguen con el coste de los daños causados. La pretensión reside en evitar que la colectividad sufrague los gastos de prevención e indemnización por el deterioro causado al ambiente, lo anterior aplicándolo al caso en estudio guarda mucha relación pues, como vemos lo que tenemos que hacer es cobrarle un impuesto a aquella persona que contamina, y no un derecho, como actualmente se hace, pues la cantidad a pagar no es a consecuencia de una contraprestación prestada por el Estado, sino por el daño causado al medio ambiente.

En otras palabras podemos decir que quien participa en el desequilibrio ecológico es justo se encargue de reparar, mediante una aportación económica, los daños ocasionados. Este principio conmina a la realización de conductas preventivas, mediante la amenaza de una disminución del patrimonio del causante de la contaminación.<sup>31</sup> Lo anterior muestra claramente el error legislativo en el que se encuentra México, es decir, lo que debería regular el cuidado del medio ambiente, son los impuestos extrafiscales, pues a través de ellos el causante sufrirá una disminución en su patrimonio por contaminar. Dicha disminución irá en base a su capacidad objetiva de contaminar, con lo cual pensamos es más justa dicha figura y no la actual, regulado por la Ley Federal de Derechos, en la cual lo que se estaría pagando sería una contraprestación de un servicio.

---

<sup>31</sup> García Bueno, Marco Cesar. *Op. Cit.*, Pág. 293.

Por otro lado el segundo supuesto que citamos en donde el sujeto no cumple con la Ley y contamina, y hablamos que lo que se le cobraba era un aprovechamiento, debemos de decir al respecto, el principio citado de que contamina paga tiene una activa participación al momento de establecer los índices sobre los cuales se construyen los supuestos normativos de los tributos ambientales. Pero, es necesario tener cuidado y evitar que cada tributo en lo particular no recaiga sobre hechos tipificados como ilícitos por la Ley. Sería un absurdo que el legislador pretendiese establecer cargas tributarias sobre tales hechos en aras de apoyar la lucha contra la contaminación. Se estaría legitimando lo que la Ley considera ilícito.<sup>32</sup>

De lo transcrito en el párrafo anterior, a la conclusión que queremos llegar es a que en este caso en donde nos encontramos un acto ilícito totalmente, no cabría la posibilidad de que exista un impuesto extrafiscal, pues como dice Marco Cesar García, se estaría legitimando lo ilícito. En este caso tenemos que separar muy bien lo lícito de lo ilícito, y si nos encontramos ante un ilícito que se aplique una pena no solo administrativa, sino también penal y todas las demás penas que consigo lleven la consecución de tal ilícito. La crítica aquí sería en el sentido de que tal cobro como bien dijimos es un aprovechamiento el cual se va para el gasto de la comisión del agua y no se dirige al cuidado y restauración del daño causado, he ahí el problema en esta situación que planteamos. Consideramos que toda aportación que se realice independientemente de la denominación que se le de, si su fin es extrafiscal, dicho dinero debe de ser destinado al cumplimiento de tal fin.

---

<sup>32</sup> *Ibid.*, Pág. 299-300.