

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

**“PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS Y PRINCIPIOS
TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALIZADOS”**

KAREN BEATRIZ CHAGOYÁN CELIS

FEBRERO 2007

Introducción.

Este trabajo se presenta en agradecimiento al apoyo brindado por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, por las facilidades otorgadas para la asistencia al Curso de Postgrado en Derecho Tributario impartido por la Universidad de Salamanca del 8 al 19 de enero de 2007.

Con el presente, se pretende analizar los principios constitucionales tributarios así como los principios tributarios constitucionalizados existentes en el ordenamiento jurídico mexicano, haciendo algunas referencias a la doctrina y derecho españoles.

De lo aprendido en el curso, puede advertirse que entre los ordenamientos jurídicos tributarios español y mexicano, existen varias coincidencias, incluso en el número del precepto constitucional que establece los principios a que debe ajustarse tanto el legislador como la Administración en la creación y aplicación de los tributos; a saber, el artículo 31 de ambos ordenamientos -además de otros que lo complementan-. Ello permite ver la estrecha relación que hay entre dichos ordenamientos, y por tanto, obliga a mantenerse alerta de los cambios en la legislación así como en su interpretación.

Para este Máximo Tribunal, es muy importante estar informado y actualizado en los diversos temas que se presentan en materia de tributación, toda vez que para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un precepto debe analizar la figura tributaria en

cuanto a su naturaleza, su origen, sus fines y todo aquello que le posibilite constatar si se respetan o no las garantías que otorga la Constitución a los gobernados. Además, de la revisión de diversos criterios emitidos por esta Suprema Corte de Justicia, se hace evidente que cada vez se acude con mayor frecuencia a la doctrina y al derecho extranjeros (especialmente al español, que a su vez se nutre del alemán y del italiano) para la resolución de los problemas presentados, aprovechando la amplia experiencia de otros países en el tema.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALIZADOS

A efecto de poder delimitar el objeto del presente trabajo, debemos comprender en primer lugar lo que la doctrina y la legislación han entendido como un principio.

Los principios se pueden definir en este tenor como todas aquellas pautas que establecen los lineamientos principales de un ordenamiento jurídico, que otorgan un sentido determinado al derecho positivo, y puede decirse que constituyen su fuente de validez; motivo por el que todo problema jurídico que no encuentre una respuesta satisfactoria en el derecho positivo y la jurisprudencia aplicable, puede hallar solución en los principios que modelen a cada ordenamiento jurídico concreto.

Etimológicamente el término latino principium está compuesto por la raíz derivada de *pris*, que significa “lo antiguo” y “lo valioso” y de la raíz *cp* que aparece en el verbo *capere* —tomar— y en el sustantivo *caput* —cabeza—, términos de los cuales pueden advertirse sus sentidos histórico, axiológico y ontológico, respectivamente. Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua establece que el término “principio” significa, entre otros, “punto que se considera como primero en una extensión o cosa”, “base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia”, “causa, origen de algo”, “cualquiera de las primeras

proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes”.

Ahora bien, en materia tributaria podemos identificar dos tipos de principios: los principios constitucionales tributarios y los principios tributarios constitucionalizados.

Los principios constitucionales tributarios son aquellos que están recogidos en la Constitución y que son aplicables a todo el ordenamiento jurídico, incluido el ámbito tributario. Entre ellos se encuentran el de legalidad y el de seguridad jurídica.

Los principios tributarios constitucionalizados, según EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA¹ son aquellos principios de origen tributario que el movimiento liberal llevó a los textos constitucionales decimonónicos. Estos principios son exclusivos del ámbito tributario, pero han sido incorporados en las Cartas Magnas a efecto de garantizar su observación, respeto y aplicación en beneficio de los gobernados. En esta categoría se encuentran los de proporcionalidad, equidad, igualdad, generalidad, razonabilidad, los cuales, según dicho autor, pueden reconducirse a la idea de justicia en el reparto de las cargas tributarias, idea que gira en torno al principio de capacidad contributiva y que se complementa con el principio de igualdad y fija su alcance y límites con los principios de progresividad y no confiscatoriedad.

¹ Eusebio González García y Teresa González, Derecho Tributario I, Ed. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca 2004, p. 55.

En primer término, analizaremos los principios constitucionales tributarios, específicamente el de legalidad y el de seguridad jurídica.

Principio de seguridad jurídica

Este principio prevé que la Ley debe servir como un instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante ella, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del régimen.

La seguridad jurídica incluye dos ideas básicas que le dan contenido:

1. Certidumbre del Derecho, que es el principio de seguridad jurídica desde un punto de vista positivo y que se traduce en la importancia de la ley como un vehículo generador de certeza.

2. Eliminación de la arbitrariedad, que es el punto de vista negativo de este principio y que debe entenderse como el papel que tiene la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado

En efecto, este principio tiene por objeto, por una parte, dar certeza a los ciudadanos y, por otra, evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades (lo que se conoce como interdicción de la arbitrariedad, según la doctrina española)

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal ha afirmado que: “de acuerdo con el principio de legalidad en materia tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos, los elementos del tributo deben estar previstos en la Ley para que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica en cuanto a su pago”

En cuanto a la certidumbre del derecho, a que se ha hecho referencia, EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, considera que la certeza se puede alcanzar a través de tres aspectos:

- 1) Ordenamiento jurídico estable: lo que se traduce en que las normas no sean reformadas constantemente, para que el contribuyente tenga mayores posibilidades de conocer sus obligaciones tributarias.

El referido autor señala que existen dificultades en saber en un momento dado cuál es el Derecho vigente sobre una materia determinada y además, en disponer de un texto normativo asequible donde se encuentre actualizada la legislación vigente sobre un determinado tributo. Explica que, en el caso español, con el fin de lograr la certidumbre sobre las vigencias, el legislador ha exigido que cada proyecto de nueva disposición vaya acompañado de la correspondiente tabla de disposiciones derogadas (art. 129 Ley Procedimiento Administrativo) y que toda modificación de leyes o reglamentos tributarios contenga una redacción completa de las normas afectadas (art. 16 Ley General Tributaria). Asimismo explica que el esfuerzo por codificar el Derecho Tributario se ha hecho en dos frentes: uno, tendente a la sistematización formal de los conceptos tributarios fundamentales, (cristalizado a través de la Ley General Tributaria

de 1963) y el otro dirigido a la coordinación y actualización de las normas que regulan cada impuesto en un solo texto (plasmado en la publicación de los Textos refundidos 1966-1977).

- 2) Suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de fuentes: lo cual significa, por una parte, que el legislador ordinario cumpla con su función y desarrolle mediante ley los aspectos de las contribuciones que le corresponden y, por otra parte, que el Ejecutivo los reglamente adecuadamente.

- 3) La certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del particular, en caso de incumplirse lo dispuesto en las normas jurídicas: situación que se alcanza asegurando que el contribuyente conozca los recursos legales que puede hacer valer en su defensa, cuando considere que está siendo afectado por el quebranto por parte de la autoridad de una disposición jurídica. A este propósito, el artículo 89-3 Ley Reg. Jur. Adm. Pub. Y Proc. Adm. Com., en conexión con el art. 106-1 de la Constitución, exige a la Administración la precisa notificación de los administrados de los remedios jurídicos a utilizar en cada caso contra el acto administrativo objeto de notificación.

Interdicción de la arbitrariedad:

La eliminación de la arbitrariedad, es uno de los objetivos del principio de seguridad jurídica, así, mediante dicho principio se pretende evitar que las autoridades lleven a cabo conductas contrarias a derecho,

tanto en la creación como en la aplicación de las normas que regulan la materia tributaria.

En materia tributaria existen varios ejemplos de dicha pretensión, tal es el caso cuando la Constitución ordena que los elementos esenciales de las contribuciones deben estar establecidos y regulados por Ley, con lo cual logra que los derechos y obligaciones tributarios de los particulares surjan solamente cuando se realicen las conductas tipificadas; evitando que sea la Administración la que decida discrecionalmente sobre los aspectos que deben ser establecidos por Ley.

La legalidad en materia tributaria

El principio de legalidad tributaria exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus gobernados mediante Ley.

En la base de este principio se encuentran, por una parte, los principios de certeza y objetividad en la tributación y, por otra, la ausencia de discrecionalidad en la administración al aplicar el tributo.

El principio de legalidad tributaria rige dos esferas

- a) La esfera administrativa, donde se aplica el principio de legalidad administrativa (o también llamado preeminencia de la ley)
- b) La esfera normativa, donde tiene aplicación el principio de reserva de ley.

En la esfera aplicativa (administrativa) exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley, es decir, implica que el actuar de la Administración se encuentra constreñido a lo que disponga la Ley.

Para GARRIDO FALLA, implica, además, que la Administración en la producción de las normas administrativas debe guardar un respeto absoluto a la jerarquía normativa; así como la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas por esa misma autoridad.

Por otra parte, dentro del plano de la producción jurídica (o esfera normativa), opera como una norma sobre la normación. Su función principal consiste en limitar la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley, es decir, que determinadas materias deberán ser reguladas exclusivamente por la ley.

Trasladando dicho principio al ámbito tributario, se traduciría en que todos o algunos elementos referentes a la materia tributaria deben ser regulados por Ley.

El principio de reserva de ley en materia tributaria debe asegurar que las cargas impuestas al ciudadano no quebranten su libertad individual ni patrimonial; y, por tanto, debe garantizar la seguridad jurídica del particular frente al sistema tributario, así como también que el

legislador tome en cuenta la igualdad y capacidad contributiva en el momento de configurar y aplicar el sistema tributario y cada tributo en particular.

En el derecho mexicano el principio de reserva de Ley en materia tributaria se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana, que señala: “Son obligaciones de los mexicanos: ... IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Esta faz de la reserva de ley es conocida como su aspecto positivo.

El aspecto negativo consiste en que dicho principio no permite la intromisión en las materias reservadas a la Ley de alguna potestad normativa diferente a la del Congreso de la Unión o a las de los Congresos Locales, lo cual implica, tanto la prohibición a la Administración de dictar normas reservadas al órgano legislativo, como la obligación de dicho órgano de no delegar esas facultades en diverso ente.

La doctrina clasifica a la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera de ellas, denominada por M.S. GIANINNI “reserva di norma primaria” es aquella donde la materia reservada puede ser regulada únicamente de carácter primario. La segunda denominada también por GIANINNI “reserva di atto normativo primario” es aquella en la se exige que únicamente los elementos fundamentales de la contribución

establecida se encuentren regulados por ley, y se faculta al Ejecutivo para que desarrolle los demás elementos.

Cabe destacar que respecto de la reserva de ley absoluta, existen diversas posturas acerca de lo que aquélla abarca, de modo que mientras para algunos juristas la reserva de ley está referida al campo que deberá ser cubierto de la materia tributaria en su conjunto, integrado por todos y cada uno de los elementos que componen la relación tributaria, para otros implica que determinado sector de la materia tributaria sea regulado solamente por normas con rango de ley.

Según la idea más aceptada por la doctrina en México, la exigencia de que una contribución deba estar prevista en ley implica que se regule mediante ley todos y solamente los elementos fundamentales de la relación tributaria. Ello implica que en el derecho mexicano existe una reserva relativa de Ley en materia tributaria, no siendo obligatorio que las contribuciones sean establecidas y reguladas en su totalidad por la Ley, sino simplemente ésta cree y regule sus elementos esenciales, pudiéndose disciplinar los demás aspectos mediante normas secundarias.

En el derecho mexicano, el principio de legalidad en general, y en el ámbito administrativo en particular, se debe deducir de la interpretación conjunta del segundo párrafo del artículo 14 constitucional que establece:

“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

Y del primer párrafo del artículo 16 de la misma Constitución:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

Por otra parte, el ámbito del principio de reserva de Ley está establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana, del que se deduce que tal principio está conformado única y exclusivamente por los elementos esenciales de las contribuciones: hecho imponible, sujetos –activo y pasivo-, base imponible, tasa o tarifa, exenciones y época de pago.

En torno a lo anterior, este Alto Tribunal ha emitido los siguientes criterios:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXIV, Octubre de 2006

Tesis: P./J. 106/2006

Página: 5

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se

produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXIII, Mayo de 2006

Tesis: P. XLII/2006

Página: 15

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma

primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.

Cabe señalar que un gran sector de la doctrina mexicana considera que en materia tributaria hay una reserva absoluta de ley; ello toda vez que los juristas que sostienen dicha postura consideran que la reserva absoluta es aquella que cubre una cierta parte del ámbito tributario exigiendo que las normas que la regulen tengan el rango de Ley.

En el derecho español, el principio de legalidad se encuentra plasmado en el artículo 31-3 de la Constitución, el cual establece:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema

tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

Ahora bien, en lo relativo al principio de reserva de ley, de acuerdo con el artículo 31.3 de la Constitución española, sólo se requiere una ley formal para crear las instituciones tributarias, pero no para regular todos los elementos materiales y administrativos del tributo.

Por su parte, también el artículo 4º de la Ley General Tributaria española, plasma el principio de reserva de ley en su modalidad de acto legislativo primario, conforme al cual no se puede crear en el Derecho español un nuevo tributo o una nueva exacción, sino mediante ley.

La doctrina española, por su parte, está generalmente de acuerdo, en que siempre que se exige la ley para crear un tributo, en realidad lo que se exige, es que en dicha ley se definan todos, pero sólo, los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, en específico: los sujetos activo y pasivo del tributo y el hecho imponible; pues se considera que de lo contrario, no sería absolutamente precisa

la regulación por ley de la base, si derivado de la delimitación legal del hecho imponible, la configuración de la base no deja margen de arbitrio o discrecionalidad a la Administración para su determinación individual; y en cuanto a los tipos y tarifas, se estima que es suficiente que la ley fije “los límites máximo y mínimo entre los que debe quedar comprendido el porcentaje” aplicable a la base.

Así es que, en el Derecho español para poder exigir un tributo, se requiere que previamente haya sido creado por ley y, adicionalmente, que en ésta se definan, al menos, el hecho imponible y los sujetos activo y pasivo del tributo, siendo suficiente, respecto al resto de los elementos (formales o de carácter cuantitativo), que la ley precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar, de un lado, toda posible discrecionalidad de la Administración al regular los citados elementos, y favorecer, de otro, la exacta determinación de la prestación impuesta al sujeto pasivo.

De lo anterior puede advertirse que en el ordenamiento jurídico tributario español el principio de reserva de ley es de forma relativa o atenuada, ya que como se dijo, no es necesario que el legislador primario configure todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, sino que bastará con que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo, gozando de la facultad de delegar en el poder ejecutivo la regulación de los restantes elementos, claro está, de acuerdo o con base en los elementos y criterios contenidos en las normas con rango de ley formal.

Por lo que, conforme a dicho ordenamiento, los elementos fundamentales de la relación tributaria que deben incluirse en la reserva de ley, son el sujeto activo, el sujeto pasivo y el hecho imponible (hoy también los supuestos de excepción –art. 133. 3 constitucional) ya que son estos elementos los que fijan el contenido del tributo en cuestión y, sirven para identificarlo.

Principios tributarios constitucionalizados

Dentro de estos principios se encuentra el principio de capacidad contributiva, el cual se ha identificado como el criterio material de la justicia tributaria, y trae implícito el hecho de que el tributo únicamente sea considerado como legítimo cuando recaiga sobre índices de riqueza representativos de la aptitud para contribuir de los obligados a ello.

Para el reconocido profesor italiano GRIZIOTTI, la capacidad contributiva de los contribuyentes es la causa de pagar impuestos; y la transformación del tributo en bienes y servicios capaces de satisfacer necesidades públicas es el fundamento de dicha obligación.

Se dice que la razón del surgimiento del impuesto es la presencia de índices de riqueza susceptibles de imposición. Y que por tanto, la contribución debe establecerse no por un capricho del legislador sino

tomando en cuenta la aptitud contributiva del sujeto que, por su actuación, se ajusta a una específica hipótesis normativa.

Este principio exige considerar un doble elemento en su actuación: en primer término, exige, para establecer las contribuciones, tomar en cuenta manifestaciones de riqueza susceptibles de imposición; es decir, establecer los impuestos en proporción a una capacidad contributiva global; en segundo término exige cuantificar la carga tributaria en función de las condiciones personales y familiares del contribuyente.

Para lo anterior, debe considerarse que entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza exhibido por medio de ingresos, patrimonio o gasto; un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes.

Partiendo de lo arriba expuesto, deben distinguirse dos tipos de capacidades: la objetiva y la subjetiva.

- Capacidad contributiva objetiva

Fija un límite material a la potestad normativa tributaria de la que goza el legislador, ya que supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.

Todo tributo precisa ser, ante todo, justo; sin embargo, en muchas ocasiones dominan intereses que desnaturalizan la función de los tributos y sólo buscan el fin recaudatorio sin darle importancia a su calidad de constitucionales, violando el estado de Derecho y acrecentando la presión social.

En conclusión, este tipo de capacidad contributiva exige, ubicar la riqueza susceptible de tributación, pues el legislador no está autorizado para establecer cargas tributarias donde la riqueza no se manifieste; la presencia de una renta, de un patrimonio o un índice de gasto, revelan movimientos de riqueza de los gobernados, presumiendo su aptitud contributiva.

- Capacidad contributiva subjetiva

El aspecto subjetivo de la capacidad contributiva implica que el legislador debe individualizar la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar, ya que de no tomar en cuenta este criterio, podría fijar impuestos injustos.

En el caso de las personas morales, el legislador no está obligado a fijar su contribución conforme al principio de la capacidad económica subjetiva, sino que basta con que tome como referencia su riqueza disponible.

Al margen de lo expuesto en el apartado anterior, debe considerarse una situación especial, que se presenta en tratándose de la aplicación del principio de capacidad contributiva en los impuestos no fiscales o extrafiscales

Generalmente, las contribuciones tienen como finalidad la obtención de ingresos, en cuyo caso, se dice que tienen contenido fiscal y su legitimidad constitucional se concreta, en este supuesto, en cumplir con aquellos principios materiales de justicia tributaria: capacidad contributiva e igualdad tributaria. Sin embargo, las contribuciones, y con mayor eficacia el impuesto, pueden adquirir una segunda connotación: la búsqueda de objetivos extrafiscales, donde el principio de capacidad contributiva no tiene la misma aplicación.

Se pierde la calidad recaudatoria y se persigue un objetivo diferente, en su calidad de instituto político, social, económico o cultural. Los impuestos no se crean únicamente con la finalidad de obtener ingresos, son un medio directo para la consolidación de actos o hechos con contenido social, económico y político. Ello, sin embargo, no es motivo suficiente para permitir al tributo atentar contra uno de los derechos de la sociedad: la propiedad. Es necesario, en consecuencia, obrar con sumo cuidado, y valorar si dicha lesión es menor al beneficio colectivo alcanzado.

Es cierto que no existe en el texto constitucional una facultad expresa para el desarrollo de la función extrafiscal, sin embargo se ha buscado

su fundamento en el artículo 25 constitucional al señalar que el Estado puede, mediante motivos de desarrollo económico, realizar actividades necesarias para cumplir con tal fin, siempre y cuando se respeten las libertades en él establecidas.

Se dice que un impuesto de contenido extrafiscal será constitucional cuando el objetivo perseguido, y protegido por la Constitución, sea proporcional a la afectación producida en la capacidad contributiva del obligado tributario y los medios empleados. En estos casos, el principio de capacidad contributiva cede ante otros principios constitucionales que respaldan el desarrollo de actividades necesarias para el beneficio de la colectividad y el interés general. Bajo esos supuestos, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha habilitado los fines extrafiscales de las contribuciones.