



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas, Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal

REVISTA

Elementos metodológicos para la armonización jurídica de la contabilidad pericial en el nuevo sistema penal acusatorio

Extrafiscalidad y parafiscalidad en México

Diagnóstico de las Finanzas Públicas de Tonalá, Jalisco Periodo del 2000 al 2013

Los costos sustentables: Una nueva dimensión dentro de la información contable en el sector salud para cubrir expectativas de la Agenda 2030

Análisis de la devaluación de la moneda en México en un contexto global



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

DIVISIÓN DE CONTADURÍA

CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

Directorio

Dr. Miguel Ángel Navarro Navarro
Rector General de la Benemérita Universidad de Guadalajara

Dr. Carlos Iván Moreno Arellano
Vicerrector de la Benemérita Universidad de Guadalajara

Mtro. José Alfredo Peña Ramos
Secretario General de la Benemérita Universidad de Guadalajara

Mtro. José Alberto Castellanos Gutiérrez
Rector del CUCEA

Dr. José Alberto Becerra Santiago
Secretario Académico del CUCEA

Mtro. Cesar Omar Mora Pérez
Secretario Administrativo del CUCEA

Dr. Marco Antonio Daza Mercado
Director de la División de Contaduría

Dr. Cristian Omar Alcantar López
Secretario de la División de Contaduría

Dr. Javier Ramírez Chávez
Jefe del Departamento de Auditoría

Dr. Alejandro Campos Sánchez
Jefe del Departamento de Contabilidad

Dra. Martha Elba Palos Sosa
Jefe del Departamento de Finanzas

Dra. Gloria María Plascencia de la Torre
Jefe del Departamento de Impuestos

Mtro. Miguel Ángel Serrano Núñez
Jefe de la Unidad de Producción Editorial

Consejo editorial

INTERNOS:

DR. FRANCISCO DE JESÚS MATA GÓMEZ
DR. JAVIER RAMÍREZ CHÁVEZ
DRA. ANA ISABEL BAROCIO TORRES
DR. ALEJANDRO CAMPOS SÁNCHEZ
DRA. MARTHA ELBA PALOS SOSA
DR. JOSÉ ASUNCIÓN CORONA DUEÑAS
DRA. GLORIA MARÍA PLASCENCIA DE LA TORRE

EXTERNOS:

UNIVERSIDAD COOPERATIVA DE COLOMBIA, (COLOMBIA)
MTRA. MARÍA VICTORIA HUERTAS DE MORA

UNIVERSIDAD DE CAMAGÜEY, (CUBA)
DRA. ANA DE DIOS MARTÍNEZ

UNIVERSIDAD DE CHILE, (CHILE)
MTRO. MARIO RADRIGÁN RUBIO

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, (VENEZUELA)
MTRO. MARIO ALBERTO GARCÍA MÜLLER

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
DRA. IRMA MANRÍQUEZ CAMPOS

UNIVERSIDAD DE SONORA
DRA. LUZ OLIVIA SÁNCHEZ RAMÍREZ

UNIVERSIDAD DE COLIMA
DR. SERGIO IVÁN RAMÍREZ CACHO

UNIVERSIDAD VERACRUZANA
DR. OSCAR GONZÁLEZ MUÑOZ

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MORELOS
DR. JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO

Cuerpo Editorial

Dr. Cristian Omar Alcantar López
Director de la Revista

Dr. Marco Antonio Daza Mercado
Editor Responsable

Mirka Susanna Sarajärvi
Diseño

Extrafiscalidad y parafiscalidad en México

Luis Lenin Herrera Díaz de León,* Oscar Bernardo Real Reyes**
Luis Guillermo Macías Zúñiga**

Fecha de recepción: 27/10/2018

Fecha de aceptación: 30/11/2018

Resumen

Los instrumentos recaudatorios dentro de la política fiscal, cuyo fin era cubrir mandatos legales de corto plazo, han quedado en el pasado, hoy en día en este mundo globalizado en el que todos los Estados y sus habitantes están interconectados, los gobiernos deben de buscar objetivos de mayor alcance y que respondan a un entorno más competitivo.

Ante esto, la extrafiscalidad y los objetivos que persigue, han modificado la forma en que se llevan a cabo los planes de desarrollo económico de México, y en todos los Estados del mundo, obligando a la creatividad económica de quienes intervienen en las decisiones de que tributos se deben de cobrar, así como sus modalidades.

Por lo que en este trabajo se realiza un análisis de la extrafiscalidad y parafiscalidad en nuestro país, para tener una idea de cómo el gobierno ha sabido aprovechar estas herramientas para el beneficio del desarrollo económico.

Palabras clave: Extrafiscalidad, Parafiscalidad, Impuestos.

Abstract

The tools employed in a Fiscal Policy, whose goal was to apply the legal instructions in the short terms, had been located in the past, today in a globalized world, which is connecting every country and citizen, Governments must search bigger and larger objectives that match in a strongly competitive environment.

Thus, extrafiscal sphere and its goals, had modified the way plans are taken in the Mexican economic development and in every corner of the world, forcing a new economic creativity of those who decide which taxes must be demanded and the form to do this.

That is why in this work it is going to be developed an analysis of the extrafiscal and parafiscal fields in México in order to have an idea of the model applied its government to create economic development.

Key Words: Extrafiscalidad, Parafiscalidad, Taxes

Introducción

Un Estado está formado por un territorio, una población y un gobierno, sin alguno de ellos es imposible la formación y funcionamiento del mismo. La población trabaja en la explotación de los recursos naturales para satisfacer sus necesidades y deseos, mientras que el gobierno lleva a cabo la función de coordinar e incluso imponer las reglas de convivencia entre todas las personas e instituciones dentro de los límites del territorio donde se encuentran

Para que el gobierno pueda llevar a cabo dicha función requiere recursos que le fortalezcan para imponerse ante los particulares y desarrollar el logro de una serie de objetivos de bien común sin los cuales la convivencia sería difícil o poco probable y sin lo cual la conveniencia de formar parte del Estado deja de tener sentido.

Una persona desea ser parte de un Estado en determinado territorio y acepta subyugarse ante su gobierno debido a que le genera una serie de beneficios superiores a las imposiciones que recibe, a cambio bienes y servicios que de manera individual tal vez no podría autosatisfacerse.

En tiempos arcanos el bien más preciado y buscado era la seguridad, el primero de los derechos sociales, servicio que para un particular y su familia fue imposible de procurarse sin formar parte de un Estado; en tiempos modernos

* lenincpf@yahoo.com.mx Universidad Autónoma de Aguascalientes.

** realreyesoscar@hotmail.com Universidad Autónoma de Colima.

*** luisguillermo_mz@hotmail.com Universidad de Guadalajara.

la complejidad para apreciar esta prebenda se debe a que algunos particulares sí pueden procurarse bienes que antes solo un gobierno podría procurar, como la educación o la salud, pero al procurárseles a los ciudadanos menos afortunados también le generan un beneficio a quienes buscan alternativas particulares ya que se evitan problemas como epidemias o disminuyen los índices de inseguridad si la población recibe educación cívica.

A final de cuentas el gobierno exigirá a los habitantes del territorio una serie de recursos para poder funcionar, que es lo que se conoce como fines fiscales de un sistema tributario, pero que al evolucionar las sociedades y sus economías han aparecido alternativas dentro de una política fiscal para lograr mayores beneficios o evitar fuertes perjuicios al buscar objetivos más allá de la aplicación de un presupuesto en el gasto del Estado y que es lo que se conoce como objetivos extrafiscales y parafiscales.

El presente trabajo pretende hacer un análisis de la extrafiscalidad y parafiscalidad en México para lo cual primero se empezará por explicar la importancia de la política fiscal para el desarrollo de la economía de un país, posteriormente se explicarán cuáles impuestos tienen fines extrafiscales y parafiscales en México así como la capacidad contributiva que siguen estas medidas, en otro apartado se mostrarán los impuestos ambientales que hay en nuestro país para pasar a hablar de los impuestos como instrumentos para la sustentabilidad.

Desarrollo

Importancia de la política fiscal para el desarrollo

Se entiende la política fiscal como el conjunto de medidas y criterios que tiene un gobierno para determinar la forma en la que éste se hará de recursos y como los empleará vía el gasto público teniendo como uno de sus principales objetivos tratar de atender el mayor número posible de necesidades económico-sociales de su población.

Partiendo de la ecuación del PIB: $Y = C + G + I + (x - m)$ se puede entender qué movimientos en una de las variables afectan toda la ecuación y al resto de sus componentes. Entonces, de acuerdo con la explicación de lo que es una política fiscal, la mitad de ésta consiste en establecer cuáles ingresos son los que se habrá de allegarse el Estado y por lo tanto robustecer el gasto público al disponerse de más recursos, pero a costa de afectar el comportamiento de otras variables.

Existen varias formas por las que un gobierno se hace de recursos, esto incluye derechos, aprovechamientos,

bienes, productos y servicios públicos, entre otros; pero el más importante de los ingresos para un Estado y su gobierno es el que proviene de los impuestos.

Impuestos

Un impuesto es una contribución establecida en Ley, que deben pagar personas físicas y morales que se encuentran en situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que contribuyen al sostenimiento del gasto público (Jiménez A, 2014).

Al efectuarse un cobro de impuestos es probable que afecte al consumo, con la posibilidad de influir en las decisiones de inversión y favoreciendo o desincentivando las exportaciones e importaciones. No obstante, la variable a la que más afecta el cobro de impuestos es el consumo, de tal manera que al existir impuestos o incrementarse la población tenderá a comprar menos bienes y servicios; caso opuesto, si el gobierno cobra menos impuestos es posible que las personas aumenten el nivel de sus compras.

En este contexto parece que existe una situación en la que si el gobierno cobra un peso para el gasto público disminuirá un peso en el consumo quedando la misma situación para la economía. Partiendo de la idea de que esto fuese cierto, contribuir al gasto público con el pago de impuestos se justifica porque es un mecanismo de redistribución, los que más ganan pagan más impuestos para que el Estado ofrezca bienes y servicios públicos como salud, educación, recreación o cultura, cuyo beneficio, se esperarí, fuese orientado hacia quienes menos riqueza tienen, aun cuando el resultado favorezca a todos.

Además, como se mencionó en la introducción, algunas actividades solo pueden ser brindadas por el Estado ya que de manera individual no es posible que un ciudadano pueda procurárselas. Así pues, una población saludable y educada debe tener un mínimo ambiente de seguridad que beneficie de manera general a toda la sociedad.

Estas ideas sustentan los objetivos de una política fiscal que nace de la disputa entre el consumo y el gasto, lo que los romanos llamaban *lex et impositus*, cuyo significado se interpreta de la siguiente manera: si Roma ha de avanzar, debe cumplirse la ley y para cumplir la ley se requieren recursos por medio del cobro de tributos. Se cobran impuestos para que un gobierno pueda sustentar al Estado y este proteja a sus habitantes en todos los aspectos que marca la ley.

Gasto público

Retomando la idea de que un peso que cobra el gobierno vía impuesto será un peso menos en el consumo dejando un efecto neto en la economía, hay que recordar que el gasto público tiene un efecto multiplicador en la economía de tal manera que un peso de impuestos gastado tiene un efecto mayor que el peso en manos de un habitante.

Esto surge por la propensión marginal a consumir (PMC) de los habitantes de un país, esto quiere decir que por diversas circunstancias la gente no gasta todo el ingreso del que dispone, más no sucede así con el gobierno, ya que por mandato legal debe gastar todo el dinero del que dispone, por ello un peso en manos de gobierno tiene un impacto mayor que un peso en manos de un ciudadano. Por ejemplo, si el gobierno incrementa el gasto público y eleva en el mismo monto los impuestos

Se parte de la idea del efecto multiplicador del gasto, es decir de como un peso gastado tiene un efecto multiplicador positivo, dado por la ecuación:

$$\Delta Y = 1 / (1 - PMC) \Delta G$$

Lo mismo ocurre con cambios en los impuestos dado que tienen un efecto negativo en la economía, y es dado por la ecuación:

$$\Delta Y = - PMC / (1 - PMC) \Delta T$$

Por lo tanto, el PIB tendrá un efecto positivo por el aumento del gasto, pero un efecto negativo por el efecto del incremento en impuestos, pero el efecto neto será positivo en uno ya que la pendiente de la primera ecuación es mayor que la pendiente negativa de la segunda y el resultado siempre será uno. Ejemplo: si tenemos una PMC de 0.8 entonces los cambios en la economía serían:

$$(1 / [1 - .8]) + (-.8 / [1 - .8]) = 5 + (-4) = 1$$

Es decir, la economía, al incrementar un peso en gasto y a su vez subir en un peso los impuestos, tendrá un crecimiento económico de un peso. Si hay un presupuesto equilibrado (se gasta lo que se cobra de impuestos), la economía crecerá en el importe del gasto realizado.

De esta demostración se justifica el papel del gasto público en la economía ya que tiene un efecto mayor, es decir, que el dinero que un gobierno eroga se convierte en un catalizador para el crecimiento económico, requisito este último para que pueda haber desarrollo económico; es decir *per se*, el gasto público genera crecimiento económico

en mayores cantidades que los impuestos que cobra justificando su papel en una sociedad.

Cabe mencionar que para que este efecto sea mayor el gasto debe buscar ser eficiente e inteligente al asignársele un destino, ya que no tendrá el mismo efecto que se haga una escultura, o se den festejos suntuosos a cargo del erario que la construcción de una carretera, un puerto, un hospital o una escuela.

Lo dicho en el párrafo anterior justifica principalmente la importancia de la política fiscal en el crecimiento económico, pero la creatividad y la previsión en su diseño darán importancia a su papel en el desarrollo económico.

Sin crecimiento económico no puede existir desarrollo, por ende se puede afirmar que si la política fiscal fomenta el crecimiento económico sentará las bases para que se propicie desarrollo económico, mismas que son insuficientes si lo gastado no tiene un fin que abone a objetivos bien definidos.

Llevar a cabo obras productivas que permitan estimular el comercio, activar la economía, cuidar los recursos naturales, brindar un piso de oportunidades a todos los habitantes de una nación, estimular o desestimular ciertas conductas o hábitos de consumo, todo ello son retos de la política fiscal en el siglo XXI.

Deuda pública

Tanto a nivel de personas y empresas como de gobierno, una deuda no es algo bueno ni algo malo, es un instrumento; señalado de otra manera, es una herramienta para el manejo de los recursos que tendrá efectos negativos o positivos según sea la forma en que se usen.

Si la deuda es para obtener algo que no va a generar ahorros o beneficios futuros es un egreso improductivo que solo provocará a futuro mayores sacrificios a lo consumido en el presente; por el contrario, si la deuda es para emplearse en algo que genere ahorros, por ejemplo, iluminación con energías alternas y sustentables, o para invertirse en algo que aumente nuestra capacidad de generar recursos entonces estará justificado su uso.

Como ya se explicó, el gasto público tiene un efecto multiplicador, por lo que si se trata de buscar crecimiento y desarrollo económico entonces se busca cobrar impuestos y gastarlos; pero se puede dar una situación en la que el consumo esté deprimido o vaya a la baja y cobrar impuestos puede ser perjudicial, ante ello se puede emplear deuda pública para activar la economía.

Además, la deuda pública tiene un efecto en la política monetaria ya que cuando un gobierno emite deuda se

contrae la oferta monetaria, mientras que cuando compra deuda se amplía la oferta monetaria (al dar los recursos a quien compró la deuda). Supongamos que tenemos un incremento en el gasto público financiado con deuda, es decir, sin elevar los impuestos del país. En este caso el gobierno gastará el dinero de dicha deuda en la economía aumentando la oferta monetaria, lo que provoca cambios en la tasa de interés (i) y en el PIB (Y), es decir, la economía crecería, lo que a su vez aumenta el nivel de empleo (N) el cual provoca un incremento en el nivel de salarios (W/P). Esto lo podemos visualizar con el siguiente gráfico de tres cuadrantes.

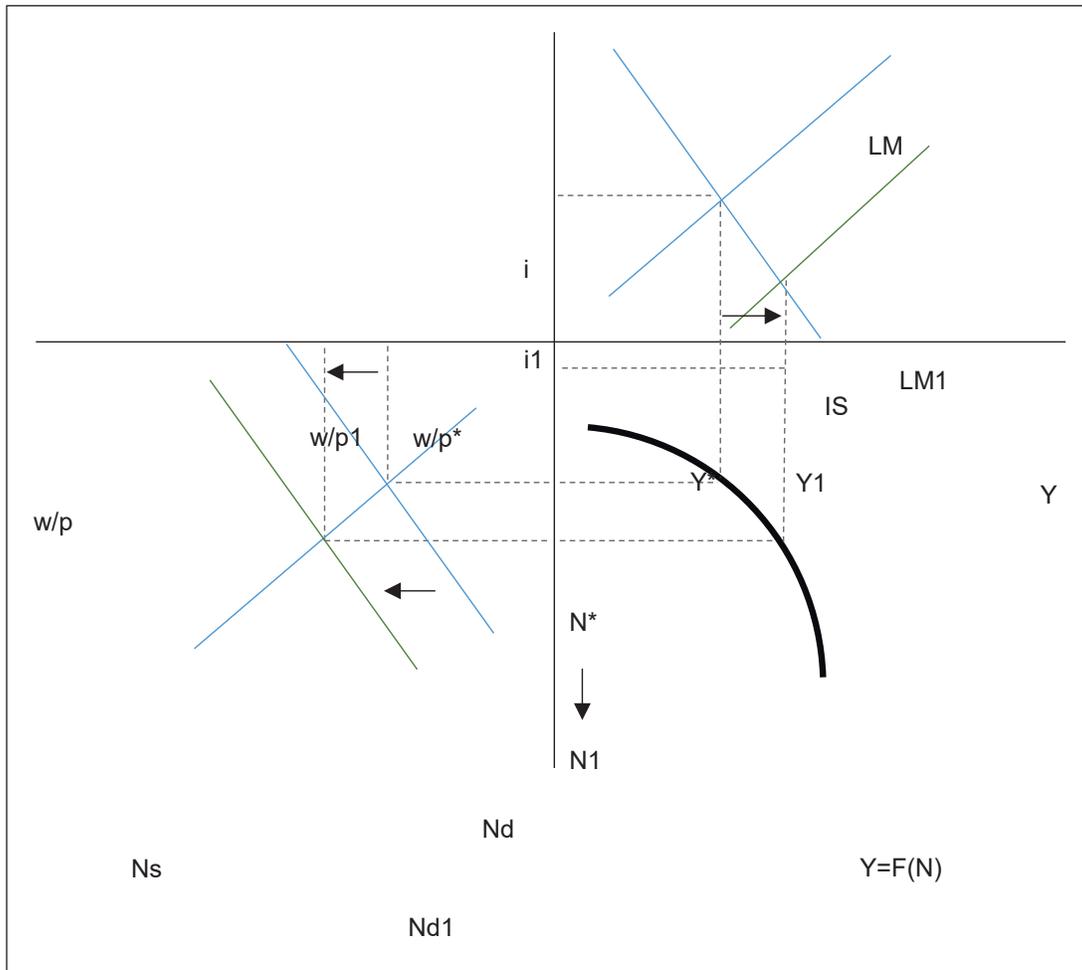
Nótese con este ejemplo como el objetivo de la deuda pública puede obedecer a fines más allá de los fiscales y no necesariamente debe de seguirse una postura de equilibrio fiscal como si se tratase de contabilidad; esto siempre y cuando el destino de la deuda y los efectos esperados estén debidamente planeados.

Otros instrumentos fiscales

Existen otras herramientas de la política fiscal que pueden potencializar la actividad empresarial o estimular el aumento de ciertos bienes implicando la mayoría de las veces la reducción de ciertos ingresos del Estado.

A esto se le conoce como extrafiscalidad, donde el objetivo recaudatorio pasa a un segundo plano ya que lo que se persigue es promover la actividad económica generando un impacto multiplicador cuyos beneficios son mayores a esos ingresos que deja de recaudar un gobierno.

Los principales ejemplos de este tipo de instrumentos son las reducciones en las tasas o precios de los bienes y servicios que puede otorgar el sector público, reducciones en las tasas de los impuestos, exenciones de los mismos, reducciones en tasas de impuestos de los insumos importados para la producción y el incremento de deducibles fiscales.



También cuenta la política fiscal con instrumentos cuyo objetivo es la parafiscalidad, donde se busca desestimular ciertos comportamientos de consumo que son dañinos a las personas o bien a los recursos naturales o actividades que afectan a grupos vulnerables.

Prácticamente en todos los países del mundo se sigue una parafiscalidad en el trato de productos como los combustibles, el tabaco y el alcohol, que tienen en común el provocar un gran daño a la sociedad y sus miembros y lo que se busca de manera simultánea son dos cosas: disminuir su consumo y generar recursos para reparar el daño que provocan.

¿Qué impuestos en México tienen fines extrafiscales?

En México la obligación para contribuir al gasto público se encuentra en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su numeral 31, fracción IV, que señala que es obligación de los mexicanos “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” (Congreso de la Unión, 1917).

De este texto se desprende la obligación de todos los mexicanos de contribuir para los gastos del Estado de manera proporcional y equitativa de acuerdo a lo que señalen las leyes tributarias que emita el poder legislativo a fin de cubrir el gasto público en los tres niveles de gobierno y para el Distrito Federal, haciendo énfasis en que a fin de que se legitime dicha obligación, esta debe de estar establecida en una ley y dirigida a cubrir el gasto público.

Para que cada uno de estos tributos sea recaudado se deben señalar sus elementos esenciales en un código o ley a fin de poder legalmente ser exigidos, entonces en el sistema tributario mexicano (STM) encontramos diversas legislaciones donde se establecen los elementos de referencia de acuerdo al tributo de que se trate, teniendo en México una Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), Ley Federal de Derechos (LFD), Ley del Seguro Social (LSS), Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) (LINFONAVIT), etc.

Se desprende que la finalidad que tienen de modo general todas las contribuciones previstas en el STM es la de recaudar los recursos necesarios a fin cubrir el gasto público, es decir, tienen una finalidad mayoritariamente fiscal, ya que una contribución es “aquella obligación legal de

derecho público, creada a través de una ley, para el sostenimiento de los gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad” (Venegas, S. 2010: 95), debido a que se trata de lo que se conoce en la doctrina como un ingreso fiscal, ingreso que es definido como “aquel que ha sido creado por el Estado a través de una ley, administrado por las autoridades hacendarias, y cuyo producto se integra en los presupuestos públicos para financiar indistintamente el gasto público” (Venegas, S. 2010: 95).

Los fines en virtud de los cuales se pueden establecer gravámenes a ciertas actividades, pueden trascender del fin fiscal, es decir, de la mera acumulación de ingresos a fin de soportar el gasto público, aclarando que el fin del tributo es ser el medio con el que cuenta el Estado para allegarse de recursos, dando lugar a los conceptos de extrafiscalidad y parafiscalidad, cuyo objetivo, al igual que la recaudación de los tributos con fines tributarios, es la consecución de la satisfacción de necesidades sociales mediante la intervención estatal.

Para ilustrar esta finalidad en el sistema tributario mexicano, se hace referencia a la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México (SCJN):

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 Es-

tado 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 (Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), 2011).

Los objetivos extrafiscales de las contribuciones tienen su origen en las ideas de la intervención estatal o intervencionismo económico, teoría en virtud de la cual el Estado puede inmiscuirse en diversos sectores de la sociedad a fin de regular diversos aspectos relacionados con la economía, el medio ambiente, la salud pública, etc. Esto a fin de la consecución de sus fines trazados (Buesa, M. & Molero, J. 1988:2), pudiendo en ese contexto establecer tributos cuyos fines sean distintos a la acumulación de ingresos, fines que pueden ser tan diversos como las necesidades sociales que deban ser atendidas mediante la tutela estatal.

En relación a lo señalado en el párrafo anterior, el pleno de la SCJN se ha pronunciado de manera positiva en relación al establecimiento de los tributos con fines distintos a los fiscales:

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 (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1991).

Entonces, la extrafiscalidad, es la razón en virtud de la cual las contribuciones se orientan al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, armonizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas de la población, es decir, el motivo por el que una contribución persigue un objetivo diferente al recaudatorio.

Los fundamentos constitucionales donde descansa la posibilidad que tiene el Estado a fin de establecer fines extrafiscales sobre los tributos se encuentran en los artículos 25, 28 y 31 de la CPEUM, resultando interesante por su contenido integral, invocar lo atinente al texto del numeral 25, en donde se prevé que:

La rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, la 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 CPEUM (Congreso de la Unión, 1917).

Cobra relevancia abordar el concepto de parafiscalidad que se refiere a una realidad tributaria paralela a la que tradicionalmente se identifica en la mayoría de la doctrina, ya que la parafiscalidad implica el establecimiento de tributos que benefician a entidades del sector público, semipúblico o económicos o sociales, a fin de garantizar su financiamiento y sus actividades autónomas, materializándose principalmente en aquellos cuyo destino es la seguridad social (Fernández, citado por Reyes, 2011a).

En relación a lo señalado en el párrafo que antecede:

La parafiscalidad cobija a aquellas contribuciones que se gestionan fuera de la órbita de la administración financiera, que a veces no integra a los presupuestos públicos, y que se destinan a cubrir un gasto específico, lo cual significa la existencia de un ciclo ingreso-gasto público distinto, paralelo al ciclo típico de los demás gastos públicos (Venegas, S. 2010: 98).

Ahora bien, sumando todo lo señalado en relación a la parafiscalidad, se puede señalar que los rasgos definitorios de esta son:

- a) La existencia de entes públicos dotados de autonomía y distintos a los integrantes de la administración central.
- b) La existencia de prestaciones patrimoniales exigibles por tales entes y que no tienen formalmente el carácter de tributos, pero si materialmente pueden asimilarse a los impuestos o a los derechos dependiendo del elemento objetivo de su hecho generador. Ello en virtud de no hallarse definidos por ley como impuestos o derechos.
- c) El producto de la recaudación de tales prestaciones no se destina a la cobertura financiera de los fines fiscales generales, si no a los específicos de cada ente.

Por lo cual, tales recursos no se incluyen en el presupuesto general del país (Jiménez, A. 2014: 134).

Finalmente, aterrizando el asunto de la extrafiscalidad y la parafiscalidad en México, de manera enunciativa más no limitativa, se puede establecer que las legislaciones fiscales que en México contemplan contribuciones con fines extrafiscales y parafiscales son: LIEPS, LFD y LSS.

En relación a la LIEPS, el objetivo de ésta es gravar las enajenaciones en territorio nacional, o en su caso, la importación definitiva, de los bienes señalados en la LIEPS o de la prestación de servicios previstos en la misma. En el caso de esta ley mediante tasas impositivas se pretende inhibir el consumo de bebidas alcohólicas y cigarro, prevenir y erradicar la obesidad estableciendo cargas tributarias sobre la adquisición de alimentos y bebidas con contenido hipercalórico, evidenciando los fines extrafiscales del establecimiento del gravamen en función de la protección del medio ambiente y la salud pública.

En lo atinente a la LFD, en esta legislación se establecen los derechos que se tendrán que pagar al Estado en materia federal en virtud del uso, aprovechamiento de bienes públicos o autorización para la prestación de un servicio que le corresponde al Estado, en tal tesitura, de su texto se desprenden el establecimiento de derechos que tienen finalidades extrafiscales, como lo es la contraprestación por la contaminación, situación que se desprende del numeral 276 de la LFD que textualmente señala:

Artículo 276. Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio pú-

blico 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 o 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. El pago del derecho a que se refiere este artículo no exime a los responsables de las descargas de aguas residuales de cumplir con los límites máximos permisibles establecidos en las Normas Oficiales Mexicanas y con las condiciones particulares de sus descargas, de conformidad con la Ley de Aguas Nacionales.

Resulta evidente la intención del Estado de intervenir en relación a la regulación de la contaminación del agua, situación que se considera inadecuada en virtud de la existencia de lo que se conoce como impuestos ambientales, sin embargo, es otro ejemplo de un fin extrafiscal del tributo.

Relativo a la parafiscalidad, se le ubica en lo que se conoce como aportaciones de seguridad social, previstas en el numeral 2 del Código Fiscal de la Federación, cuya exacción está contemplada en la LSS, en virtud de la cual se prevén los pormenores relacionado con lo que en la legislación en comento se identifican como cuotas obrero patronales, cuotas que constituyen las contribuciones destinadas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), en su calidad de entidad del gobierno federal, autónoma y tripartita (Estado, patrones y trabajadores), dedicada a brindar servicios de salud y seguridad social a la población que cuente con afiliación al propio instituto, llamada entonces asegurados y derechohabientes.

Se debe mencionar que las aportaciones de seguridad social no se encuentran previstas en el PEF, tampoco están contabilizadas en la LIF y su finalidad es la de proporcionar los recursos necesarios al IMSS a fin de que provea a los mexicanos de servicios y asistencia en materia de seguridad social, tarea en donde el IMSS juega un papel subsidiario en la obligación que le compete a los empleadores y al Estado en dicha materia, cuyas características tipifican perfectamente, como ya se mencionó en otro párrafo, lo que en la teoría se conoce como parafiscalidad.

Finalmente vale la pena mencionar otro ejemplo de la extrafiscalidad que se presenta en el IVA, que sucedió en la asignación de una tasa diferenciada del IVA en la fronte-

ra desde su inicio en 1980; la razón entonces era que ante una desigualdad notable como la que suele ocurrir en las diferentes regiones fronterizas de los países, no podía asignársele la misma tasa que al resto del país, la razón, como lo han mostrado diversos estudios, es que en la frontera se tiene la facilidad de transitar al país vecino en busca de mejores productos y a mejores precios, lo que se agrava al tratarse de un país como Estados Unidos, que muestran un índice de desarrollo humano considerablemente mayor en sus ciudades fronterizas que en las mexicanas, provocando que la calidad de vida sea mejor al norte de la frontera, haciendo que muchos mexicanos decidan radicar o por lo menos realizar sus compras en el extranjero, perjudicando la competitividad de la región.

Por tal motivo el gobierno tomó la decisión mantener la tasa homologada durante 30 años, hasta que el presidente Enrique Peña Nieto decidiera, sin fundamento justificado, homologar las tasas al 16% en ambas regiones, argumentando únicamente que las razones por las que entonces se marcó la diferencia en las tasas ya no eran aplicables en ese momento, y por lo tanto violentan los principios de equidad y proporcionalidad.

Estos principios están incluidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, ellos influyen mucho en las decisiones extrafiscales, siendo esos los principales argumentos de la homologación, el hecho de que una región o grupo de personas tengan o estén inmersos en condiciones particularmente diferentes como claramente los mostraba la zona fronteriza que consta de 20 km de la frontera hacia el centro del país, diciendo el principio de proporcionalidad lo siguiente: “Las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y el de equidad: Que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

Finalmente esto tomó tintes políticos, haciendo de la homologación una moneda de cambio política para la aceptación de varias reformas en la Cámara en octubre del 2013, sin embargo, hoy en día, y a pesar de que la Suprema Corte de Justicia negara que la homologación violaba el principio de equidad, ha surgido una nueva propuesta en las cámaras para que regrese la diferenciación en las tasas del IVA, volviendo a las razones extrafiscales para la realización de dicho ajuste.

¿Cuál es la capacidad contributiva de las medidas extrafiscales?

Uno de los principios fundamentales en materia de contri-

buciones es el de capacidad contributiva, concepto que es definido como la potencialidad económica del contribuyente, para contribuir al gasto público, en función de la riqueza poseída, producida o consumida o de los servicios requeridos del Estado (Reyes, R. 2011b: 283).

De la definición anterior se desprende que la capacidad contributiva atiende la capacidad económica con la que cuenta el sujeto pasivo de la relación tributaria a fin de aportar al gasto público, contribución que será determinada en relación a su riqueza, ya sea generada o agotada o del costo de los servicios que éste disfrute y que solicite del gobierno, pero cuando el objeto del tributo es inhibir una conducta o como quedó evidenciado en relación a la LFD, cuando se trata de regular o valorar lo que se tenga que pagar por la contaminación, aquí es donde se complica la ecuación.

Fuera de la situación de tasar la conducta, uno de los elementos importantes en relación a la exigencia de los tributos es el cumplimiento con el principio de justicia tributaria, principio que está integrado por el de capacidad contributiva, entonces, las contribuciones establecidas con fines extrafiscales evidentemente deben cumplir también con dichos principios (Venegas, S. 2010: 63).

No obstante, resulta notorio que, en el caso de tributos con fines extrafiscales, el lineamiento de la capacidad contributiva sufre menoscabo, sin embargo, el establecimiento de cargas fiscales sin atender a la capacidad del contribuyente es justificable en virtud de la atención de bienes jurídicos colectivos superiores relacionados con el cumplimiento de compromisos sociales, políticos y económicos.

Entonces, el principio de capacidad contributiva, no tiene una participación activa en las cargas tributarias con fines extrafiscales, dicho de otra manera, los fines extrafiscales no respetan del todo el principio de capacidad contributiva, sin embargo, su respaldo constitucional lo encontramos en los otros principios que protegen los intereses de los gobernados, es decir, no es que resulte sin importancia el tema de la atención de la capacidad contributiva en las contribuciones con fines extrafiscales, pero hay que reconocer que no es un principio absoluto o superior en materia de justicia tributaria, afirmándose debido a que lo superior siempre será atribuido al interés colectivo.

Impuestos medioambientales en México

México, mediante la celebración de tratados y acuerdos internacionales, ha mantenido el compromiso de la reducción en la contaminación. En ese contexto, la presidencia de la República, en el año de 1992, se adhirió al Panel Interguber-

namental sobre Cambio Climático, firmó su ingreso al protocolo de Kioto en 1998, protocolo que a su vez fue ratificado en 2000 y 2005, situaciones que motivaron la publicación, el 6 de junio de 2012, de la Ley General de Cambio Climático (LGCC) (Fernández, G. 2014: 4).

En la LGCC se coordina la participación de diferentes instituciones nacionales enfocadas a la conservación del medio ambiente, dirigiendo los esfuerzos para que al menos el 35% de la energía que se genera en México sea producida con tecnologías limpias, proyectando la reducción de emisiones en un 30% para el año 2020, y 50% en 2050 (Fernández, G. 2014: 4)

No obstante los compromisos de parte de México en materia medio ambiental, la Agencia Internacional de

Energía (IEA, por sus siglas en inglés) señala que México no ha tenido un comportamiento satisfactorio en el tema de emisión de contaminantes en relación a otros países de Latinoamérica y frente al promedio de los países industrializados (Fernández, G. 2014: 4).

Ahora bien, México ha participado en diversas reuniones a nivel internacional a fin de debatir lo atinente al cambio climático, situaciones que ha generado un avance considerable en materia de legislaciones medio ambientales, situación que ha hecho acreedor a México del reconocimiento de la IEA y del Globe International. El resumen del marco legal que México ha generado en materia medio ambiental se muestra en la siguiente tabla.

TABLA 2.1. MARCO LEGAL EN MATERIA DE MEDIO AMBIENTE Y CAMBIO CLIMÁTICO EN MÉXICO

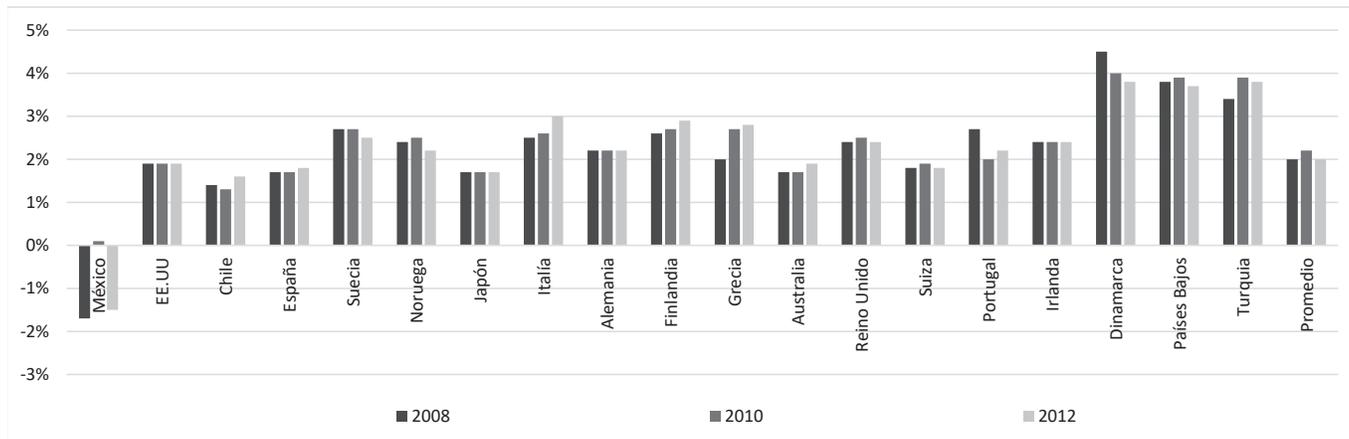
Título	Año	Situación de la política	Tipo de política	Objetivo de la política
Ley General de Cambio Climático	2012 (10 de octubre)	Vigente	Creación institucional.	Cambio climático
Programa especial para el aprovechamiento de energías renovables	2009 (17 de agosto)	Finalizado	Instrumento regulatorio, códigos y estándares, información y educación, instrumentos económicos, incentivos fiscales y financieros, reducción de impuestos, inversión directa.	Política multisectorial, generación de energía
Metodología para valorar externalidades asociadas con la generación de electricidad en México	2009	Vigente	Planeación estratégica.	Política multisectorial, energías renovables
Ley para el aprovechamiento de energías renovables y el financiamiento de la transición energética	2008 (29 de noviembre)	Vigente	Instrumento regulatorio, instrumentos económicos, incentivos fiscales y financieros, creación institucional.	Generación de electricidad, energías renovables, geotermia, solar, termoeléctrica.
Proyecto de integración de servicios energéticos	2008 (5 de diciembre)	Vigente	Instrumentos económicos, inversión directa, inversión en infraestructura, incentivos fiscales y financieros.	Generación de electricidad, bioenergía, energías renovables, solar, termoeléctrica.
Programa de hipoteca verde	2007	Vigente	Instrumentos económicos, incentivos fiscales y financieros, préstamos.	Edificios, residenciales

Fuente: Agencia Internacional de la Energía, base de datos de Medidas y Políticas, Enfrentando el Cambio Climático, México.

De acuerdo con datos de la OCDE, México es el país miembro que menos impuestos ambientales tiene. Durante los últimos años, México fue el único país con una relación negativa de -0.8% en promedio de sus impuestos ambientales como porcentaje de su PIB, situación que contrasta con los impuestos ambientales de Italia, Finlandia,

Dinamarca, Países Bajos y Turquía, los cuales representan entre el 3 y 4.4% de su PIB (Nieto, P. 2015:1), lo anterior se puede observar en la gráfica 2.1.

GRAFICA 2.1. INGRESOS AMBIENTALES (PORCENTAJE DEL PIB)

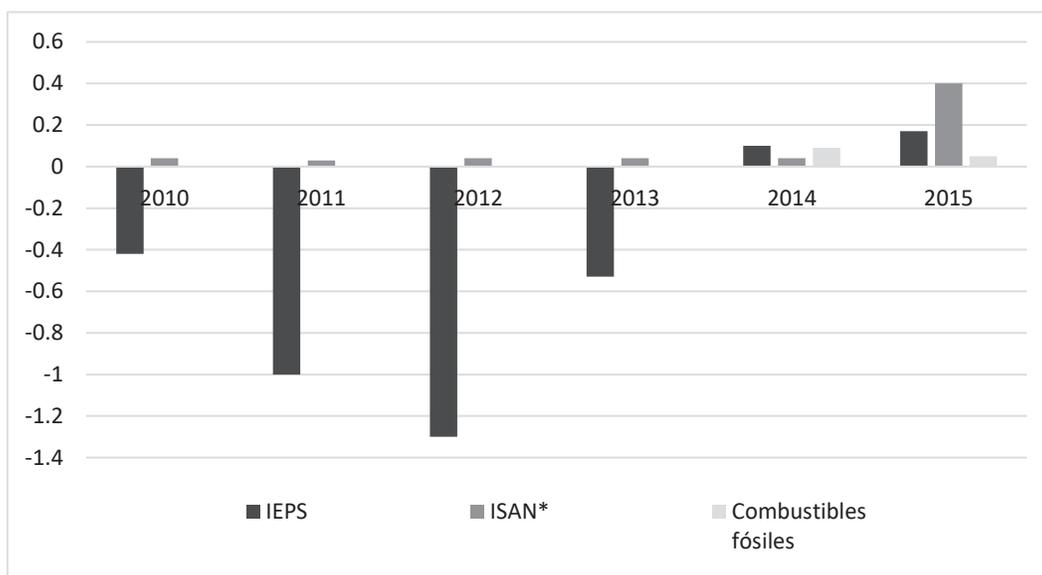


Fuente: Centro de Estudios en Finanzas Públicas, con información de la OCDE.

Es importante hacer mención que la relación negativa que se observa en los impuestos ambientales en México, tiene que ver con un subsidio que se venía otorgando por el gobierno de la república a los ingresos que se encuentran vinculados con las contribuciones ambientales, verbigracia el IEPS sobre gasolinas y diésel (Nieto, P. 2015: 2).

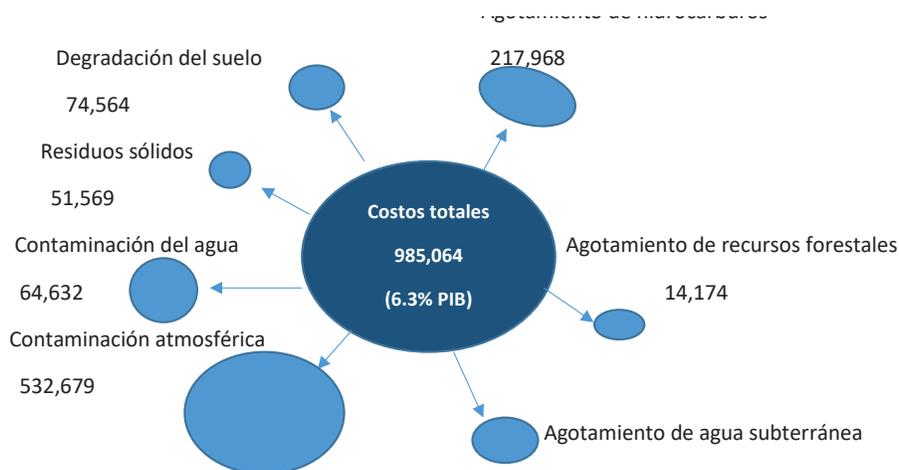
En México, los tributos vinculados a la protección del medio ambiente son el IEPS, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN) y los impuestos a los combustibles fósiles (vigentes a partir de 2014 y contemplado en la LIEPS). En ese año, de acuerdo a la LIF para el ejercicio fiscal 2015, el impuesto a las gasolinas y diésel que conforman parte del IEPS para combustión automotriz dejará de tener subsidio.

GRAFICA 2.2. EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN MÉXICO, 2010-2015 (PORCENTAJES DEL PIB).



Fuente: Elaborada por el Centro de estudios en finanzas públicas con información de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal de 2010 a 2013 y la Ley de Ingresos de la Federación de 2014 y 2015.

FIGURA 2.1. COSTOS TOTALES POR AGOTAMIENTO Y DEGRADACIÓN AMBIENTAL



Fuente: Elaborada por el Centro de Estudios en Finanzas Públicas con información de INEGI.

En relación con lo expresado en el párrafo anterior, se proyectó que la recaudación del IEPS para el 2015 sería el equivalente al 0.17% del PIB; en tanto que los ingresos por el cobro del ISAN y los combustibles fósiles, se estima que ascenderán a 0.04% y 0.05%, respectivamente, situación que se puede observar en la gráfica 2.2. En resumen, la recaudación de los impuestos ambientales que se prevé para 2015, representará el 0.3% del PIB y el 2.1% de los ingresos tributarios estimados para el presente año (1,967,980.6 md) (Nieto, P. 2015: 2).

Resulta interesante señalar que, a excepción del IEPS, las contribuciones medio ambientales han permanecido constantes entre el 2008 y el 2015, situación que es contraria a lo que se ha suscitado respecto del aumento en los costos totales por agotamiento y degradación ambiental (Figura 2.1). Según el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, durante el periodo 2008-2012, dichos costos presentaron una tasa media de crecimiento anual de 1.8% en términos nominales. En el año 2012, dichos costos representaron el 6.3% con respecto al producto interno bruto (Nieto, P. 2015: 3).

Según datos de la OCDE, México ha incrementado alrededor de un tercio las emisiones de CO₂ en las últimas dos décadas, esto se ha dado como consecuencia de las actividades de los sectores energéticos y de transporte en el corto plazo, proyectándose poco a poco un aumento. Por su parte, la energía renovable en el suministro total de energía bajó de 12% a 9%, no obstante lo anterior, se tiene la expectativa de que con las “reformas estructurales” aprobadas en 2013 y 2014 se podría coadyuvar a la desa-

parición de las barreras para la implantación de energías renovables, certificaciones ecológicas, geotérmica y la producción de energía independiente (Nieto, P., 2015: 4).

Impuestos como instrumento para la sustentabilidad

Ciertas formas de aplicar los impuestos pueden ayudar a lograr objetivos más allá del sustento de una burocracia o cumplir los mandatos de ley, estos se pueden convertir en instrumentos que permitan un crecimiento y desarrollo económico a largo plazo.

Si se permiten ciertas ocupaciones que provocan un daño superior en el futuro al beneficio que se obtiene en el presente, no habrá esas actividades económicas ni alternativas de las cuales obtener ganancias.

Durante décadas el tabaco generó, vía impuestos, grandes aportaciones al erario público hasta que llegó el momento en que el costo de atender a pacientes con cáncer fue superior a los ingresos que recibía la hacienda pública; más económico resulta para una sociedad prescindir de los dineros que genera dicha industria que costear los tratamientos contra tan cruel enfermedad.

De esta manera los impuestos se convierten en un regulador más efectivo que muchas de las medidas legales para prohibir ciertas actividades de carácter económico; aplicado para castigar a quien contamina, por ejemplo. Puede haber en la ley penas civiles, mercantiles e incluso penales, Sin embargo, no tienen un impacto tan profundo como la carga que provoca un impuesto, en buena medida

porque en todo el mundo las autoridades fiscales suelen ser quienes mejor hacen su labor de inspección.

Además, los impuestos que busquen disminuir cierta actividad empresarial que provoque daños a la sociedad, no solo se le pueden aplicar a quien la lleva a cabo, se le puede gravar a los intermediarios y a los consumidores finales, lo que hace que la influencia de estas medidas de política fiscal sea aún mayor.

Conclusiones

La política fiscal es junto con la política monetaria el instrumento más poderoso con el que se cuenta para manejar una economía y que se logren los propósitos de la política económica de cualquier país.

Conforme se han vuelto más complejas las sociedades y su economía, mayor es la necesidad de tener una política fiscal creativa, visionaria, eficiente y sustentable que permita la toma de decisiones más acertada para atender las necesidades casi ilimitadas de la población con los recursos limitados de los que se dispone.

Atrás debe quedar la visión de que los instrumentos recaudatorios con los que cuenta un país son para que el Estado tenga recursos para cubrir mandatos legales de corto plazo, que pueden ser de un año fiscal, un trienio o un sexenio.

En un mundo globalizado en el que todos los Estados y sus habitantes están interconectados como nunca antes en la historia se deben buscar objetivos de mayor alcance y que respondan a un entorno más competitivo sin olvidar que los recursos son limitados y pertenecen no solo a los habitantes del país donde se encuentran ni a las generaciones que hoy las explotan.

Ante esto, la extrafiscalidad y los objetivos que persigue han modificado la forma en que se llevan a cabo los planes de desarrollo económico de México y en todos los países obligando a la creatividad económica de quienes intervienen en las decisiones de qué tributos se deben cobrar, así como sus modalidades.

Aunque falta mucho por hacer, México ha avanzado bastante para dar espacio a políticas extrafiscales que permitan un desarrollo a mediano y largo plazos en beneficio del fortalecimiento y crecimiento de su economía.

En la parte de la parafiscalidad, resultado en definitiva de los tratados internacionales que el Estado mexicano ha firmado en las últimas décadas, los impuestos han jugado un papel significativo para frenar el aumento de actividades lesivas a la propia población, como es el caso de los

productos dañinos a la salud y las actividades que perjudican al medio ambiente.

Existen trampas que se deben evitar en el futuro, por ejemplo, los impuestos verdes pueden llegar a viciarse si las leyes manejan multas que no alcancen a reparar los daños o que sean inferiores al beneficio económico que le genera al empresario la actividad empresarial con la que contamina.

Ejemplos encontramos cuando impuestos a la gasolina, tabaco, alcohol o bebidas azucaradas disminuyen la predisposición alista de su consumo, mas no así logran revertir la tendencia y lograr un verdadero descenso en su adquisición.

Por sí solas, las medidas parafiscales no lograrán sus objetivos, aunque su peso es indiscutible, y deben complementarse con complejos sistemas legales que obliguen a desalentar, o promover, ciertos hábitos en la economía, pero sobre todo debe crearse una conciencia colectiva entre los consumidores que a largo plazo sea lo que realmente logre los objetivos perseguidos con las medidas fiscales.

La bonanza económica y el avance tecnológico de las últimas décadas nos han hecho menos conscientes de que los recursos para satisfacer nuestras necesidades son limitados en el planeta, nada como un buen impuesto para recordarnos que lo peor que una sociedad puede hacer para con las futuras generaciones es despilfarrar y desperdiciar.

Referencias

- Buesa, M., & Molero, J. (1988). Intervencionismo estatal y desarrollo industrial: Las políticas industriales en la España de los años 80. *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, (16). Recuperado a partir de <http://eprints.ucm.es/>
- Congreso de la Unión. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917). Recuperado a partir de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_100715.pdf
- Congreso de la Unión. Código Fiscal de la Federación (1997). Recuperado a partir de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- Fernández, G. (2014). Impuestos verdes: su impacto ambiental. Creación de mercados y tendencias en política ambiental. Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública. Recuperado a partir de www3.diputados.gob.mx/
- Jiménez, A. (2014). *Curso de derecho tributario* (Primera). México: Tax editores unidos, S. A. de C. V.
- Nieto, P. (2015). *Impuestos Ambientales en México y el Mundo*. (No. notacefp /002/2015). México, D. F.: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. Recuperado a partir

- de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2015/enero/notacefp0022015.pdf>.
- Reyes, R. (2011a). *Diccionario de términos fiscales* (Quinta, Vol. III, E-L). México: Tax editores unidos, S. A. de C. V.
- Reyes, R. (2011b). *Diccionario de términos fiscales* (Quinta, Vol. I, A-D). México: Tax editores unidos, S. A. de C. V.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). (1991). Fines extrafiscales contribuciones. SCJN. Recuperado a partir de <http://scjn.gob.mx>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). (2011). Fines fiscales y extrafiscales. SCJN. Recuperado a partir de <http://scjn.gob.mx>
- Venegas Álvarez, S. (2010). *Derecho Fiscal* (Primera). México: Oxford University Press, S. A. de C. V.
- Viljoen, S. (1978). *Sistemas económicos en la historia del mundo*. México D.F.: Manual Moderno.
- Weber, M. (1974). *Historia económica general*. México D.F.: Fondo de Cultura Económica.