

# La naturaleza jurídica de las contribuciones. Un debate vigente.

## Primera parte

Juan José Céspedes Hernández\*

### **Resumen:**

El propósito de este trabajo consiste en retomar el análisis de lo que son las contribuciones. La mayor parte de la doctrina, nacional y extranjera, da por sentado lo que son. Sin embargo, existen problemas para conceptualizar las contribuciones; establecer su importancia económica; analizar si es un número cerrado o abierto a nuevos diseños; determinar los elementos que les confieren identidad; los tipos específicos existentes en nuestra legislación nacional; y las confusiones respecto de su verdadera naturaleza. Finalmente, se examinan los casos que se consideran relevantes cuando han surgido controversias sobre su auténtica identidad.

### **Abstract:**

*The purpose of this work is to return to the analysis of what contributions are. Most doctrine, domestic and foreign, takes for granted what they are. However, there are problems in conceptualizing contributions; establishing their economic importance; analyzing whether it is a closed number or open to new designs; determining the elements that give them identity; the specific types existing in our national legislation; and confusions regarding their true nature. Finally, the cases that are considered relevant when controversies have arisen about their authentic identity are examined.*

**Sumario:** Introducción / I. Hipótesis y metodología / II. Diferencias entre tributo y contribución / III. Importancia económica de las contribuciones federales / IV. Concepto y elementos distintivos de las contribuciones / Fuentes de consulta

\* Maestro en Juicios Orales por la Universidad Insurgentes, Profesor-Investigador del Departamento de Derecho UAM-A.

## ***Introducción***

La naturaleza jurídica de las contribuciones en México es un tema que, hasta el momento, consideramos que no ha sido estudiado con el nivel de profundidad que amerita pues, desafortunadamente, los distintos legisladores, tanto federales como estatales, han empleado una técnica deficiente para crearlas. Tales insuficiencias han generado controversias y, en algunos casos, ocasionado su reclasificación, con la consecuente aplicación de los principios constitucionales rectores en esta materia, pero bajo una apreciación totalmente distinta, lo cual ha desembocado en resoluciones en las que se ha declarado su inconstitucionalidad.

Con la finalidad de analizar esta problemática, en este trabajo proponemos, primeramente, identificar las nociones de tributo y contribución desde un punto de vista histórico y semántico. A continuación, identificaremos su importancia económica conforme a las previsiones recaudatorias federales de los últimos cinco años en México. Sobre esta base, después, analizamos las dificultades de una definición de lo que son las contribuciones y cuáles son sus rasgos distintivos. En seguida, pasamos a estudiar sus principales bases constitucionales y si constituyen un número limitado, o bien, si es posible ampliar su número y configuración.

Una vez efectuado dicho análisis, procedemos a evidenciar las dificultades metodológicas que existen sobre la identificación de la verdadera naturaleza de las contribuciones y finalizar con el estudio de algunos casos relevantes y precedentes judiciales. También, en esta parte, buscamos mostrar que este tipo de problemáticas se han presentado con mayor frecuencia de lo que ordinariamente se percibe.

Es así que, a partir de una revisión sobre las características principales que presentan las contribuciones y los rasgos específicos de sus distintos tipos, así como los principios constitucionales que les son aplicables a cada una de ellas y de los casos que se han suscitado sobre su correcta clasificación, se busca establecer una propuesta metodológica para abordar este tipo de problemáticas, así como apuntar a la necesidad de establecer un sistema adecuado de derechos humanos o derechos fundamentales en materia tributaria.

## I. Hipótesis y metodología

Nuestra primera hipótesis de trabajo consiste en que el concepto de contribuciones, los tipos específicos y los aspectos técnicos que delimitan cada una de ellas, no ha sido abordado con suficiente precisión, lo cual ha dado como consecuencia que, en un primer momento, se emiten leyes con deficiencias técnicas y, posteriormente, cuando se examina la naturaleza de las contribuciones como parte de una controversia jurisdiccional, puede llegarse a la conclusión de que se hizo un incorrecto diseño y clasificación. Por ejemplo, que lo elaborado era un impuesto, pero al estudiarse se concluyó que, en realidad, era un derecho; o bien, que se estableció un derecho, pero se determinó que era una contribución de mejora.

Inmediatamente ligada a esa hipótesis, se plantea que, cuando se determina esa reclasificación de la contribución, ello puede ocasionar su declaración de inconstitucionalidad, porque los principios rectores de las contribuciones se aplican de manera diferente a cada especie.

Una segunda hipótesis es que, en nuestra Constitución y legislación federal, no se proporcionan los elementos técnicos específicos que permitan conceptualizar y diferenciar lo que son las contribuciones, en sentido general y en lo particular respecto de ciertos tipos. Debido a esta omisión se propicia el que se cometan yerros técnicos en su diseño legislativo.

La tercera y última hipótesis que se propone radica en que las contribuciones no es un número invariable, limitado o restringido, sino que es susceptible de ampliación. Por lo mismo, se plantea la posibilidad de crear nuevos tipos de contribuciones, distintas de las ya existentes.

A partir de tales hipótesis, procederemos a analizar cuáles con los problemas existentes respecto de la conceptualización de las contribuciones. Para tal fin, empleamos los métodos de investigación históricos (mediante una revisión de las fuentes doctrinales sobre su origen) y comparativo (fundamentalmente con la legislación española y el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias).

A continuación, se analiza la relevancia económica de las contribuciones en la percepción de los ingresos del Estado mexicano mediante el método analítico cuantitativo, basado en una revisión de la proporción que representan para los ingresos totales, con base en los datos proyectados de recauda-

ción contenidos en las leyes de ingresos de la Federación por el periodo 2020 a 2025.

Posteriormente, con base en un método documental se analiza si las contribuciones son un número cerrado o abierto a nuevos diseños; cuáles son los elementos que les confieren identidad específica y los tipos de contribuciones en nuestra legislación federal y estatal.

Por último, mediante un método de análisis de casos, se estudian las confusiones y controversias que se han generado con respecto de su verdadera naturaleza y los fallos que se han emitido al respecto, así como los efectos de esas determinaciones.

## ***II. Diferencias entre tributo y contribución***

Históricamente la noción de tributo (del latín *tributum*) surgió como una pres- tación impuesta por razón de una relación preexistente de dominio, entre un superior y un inferior.<sup>1</sup> Normalmente las relaciones entabladas por conquista militar daban lugar a este tipo de tributos.<sup>2</sup>

Algunos consideran que el origen del verbo *tribuere* (repartir o distribuir), originalmente significaba repartir entre las tribus, que a su vez aludía a la divi- sión étnica original de las tres asociaciones de linajes o familias de la antigua Roma (*Tities* que vienen de Tito Lacio, *Ramnes* que descienden de *Rvómulo* y *Luceres* que descienden de Lucumon) y que eran considerados romanos desde la fundación de Roma.<sup>3</sup>

Es precisamente a partir del desarrollo del sistema tributario romano, basa- do en una supremacía militar, que se surgieron varios de los principios en esta

<sup>1</sup> Sobre este particular, debe tomarse en cuenta que “... en la antigüedad un tributo no era sino un pago, ya sea en dinero o en especie, que el vasallo le debía al señor a cambio de protección. Así los conquistadores imponían, de ordinario, un tributo a los pueblos conquistados. El *tributum* exigido desde los primeros tiempos por los romanos iba, a menudo, seguido por la concesión de cierto grado de autonomía, tal como ocurría entre los judíos en los tiempos de Cristo. En los últimos años del Imperio Romano, eran los ciudadanos romanos quienes pagaban tributos a las tribus bárbaras, primero para apaciguarlas y más tarde por haber sido conquistados por ellas. El tributo de la antigüedad sólo tenía por objeto lograr protección”. Richard L. Amaro Gómez, “Tributo”.

<sup>2</sup> Daniel Diep Diep, “La evaluación del tributo”, pp. 65-72; Horacio Uresti Robledo, *Los impuestos en México*, pp. 23-63; Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, p. 6.

<sup>3</sup> Cfr., Diccionario etimológico castellano en línea “Tributo”; asimismo, Laboratorio Virtual, “Origen de los tributos”.

materia que siguen vigentes en la actualidad, tales como los de *proporcionalidad* (referido a la capacidad económica del contribuyente, pero en ese entonces medido en términos de capacidad agrícola); *igualdad* (bajo el entendido de que había diferentes estamentos sociales, jefes y grados militares, gobernantes, agricultores, ciudadanos romanos y gentiles); *legalidad* (los tributos solo se crean mediante ley,<sup>4</sup> pero en la época de la República se creaban por las asambleas populares, después, durante el principado, lo hizo el senado, y durante el imperio, se necesitaba la orden del emperador para establecer nuevos tributos o modificar los existentes); *indisponibilidad* (en el sentido de que no quedaba sujeto a la voluntad de los contratantes determinar si se cumplía o no con el pago de los tributos, modificarlos o trasladar a otros su pago); y de *utilidad pública* (lo recaudado se emplea para beneficio de la colectividad y se incorpora a la masa de los bienes públicos).<sup>5</sup>

Muchos consideran que el principio de proporcionalidad tributaria surgió con la ciencia económica y, en particular, con las aportaciones de Adam Smith. Sin embargo, Antonio Hita Albaracín señala que:

El principio de proporcionalidad está basado fundamentalmente en la capacidad económica que tuviese el sujeto pasivo, es decir, sus recursos económicos y sus fuentes de ingresos. Así se desprende de una constitución del emperador Antonio en la que se establece que ‘todas las cargas públicas deben ser soportadas en proporción a las fortunas’. Por eso afirma Ulpiano, las personas sin recursos no tenían la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado.

Según el autor, la aplicación de este principio se establecía considerando el nivel de producción de la capacidad agrícola que tuviese la región, aplicándose un porcentaje sobre la cantidad de producto producido u obtenido. Este porcentaje era distinto en cada zona o provincia, dependiendo de la calidad y del tipo de tierras, del nivel de producción y de la rentabilidad obtenida (...).<sup>6</sup>

<sup>4</sup> De ahí el aforismo *Nullum tributum sine lege*.

<sup>5</sup> *Vid.*, José M. Domínguez y Clemente Checa González, “Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-España”, pp. 575-578.

<sup>6</sup> Antonio Hita Albaracín, *Los impuestos en el derecho romano*, pp. 6-11. Dicho apuntamiento se sustenta, a su vez, en la investigación de Antonio Fernández de Buján y Fernández, “*Ius Fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano*”, pp. 198-199.

Es conveniente precisar, además, que Adam Smith no señaló en su obra un principio de proporcionalidad, como tal, sino que simplemente argumentó que los impuestos debían ser proporcionales al beneficio que recibe una persona al vivir en sociedad y, en ese contexto, que debían seguir, en general, cuatro cánones: 1) Los súbditos de cualquier estado deben contribuir al sostentimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; 2) El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario; 3) Todos los impuestos deben ser recaudados en el momento y la forma que probablemente resulten más convenientes para el contribuyente y 4) Todos los impuestos deben estar diseñados para extraer de los bolsillos de los contribuyentes o para impedir que entre en ellos la menor suma posible más allá de lo que ingresan en el tesoro público del Estado.<sup>7</sup>

En este contexto y, considerando los elementos anteriores, es muy probable que Antonio Hita Albarracín y Antonio Fernández de Buján y Fernández reinterpretan con bastante cuidado el diseño de los tributos del derecho romano a partir de una idea de la proporcionalidad, porque no contamos con datos de esa época que permitan identificar una idea de la proporcionalidad en materia tributaria como la que, varios siglos después, forjó Adam Smith. También es de reconocerse que, el hecho de que no se mencionara la proporcionalidad como canon o principio, no demerita en modo alguno el hecho de que, muy probablemente, fue un aspecto tomado en cuenta al momento de establecer la carga impositiva.<sup>8</sup>

Retomando nuestro análisis, tenemos que, posteriormente, de manera ya más específica, en el ámbito político y financiero, el término tributo se emplea para aludir a las prestaciones pecuniarias o de contenido patrimonial que el Estado o un ente público autorizado por él exige a los sujetos que le están sometidos, en términos de ley.<sup>9</sup> Lo anterior, en razón de que el tributo es considerado una manifestación específica del ejercicio de una potestad de imperio o de soberanía, puesto que se basa en una relación de poder y de sujeción.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Adam Smith, *La riqueza de las naciones*, pp. 746-749.

<sup>8</sup> Ambos autores así lo refieren respecto de Ulpiano en D. 50.4.4.2 y en D. 50. 15. 5; en Papiniano, en D. 39.4.8.1; Hermogeniano en D. 49.14.9; así como en el Título 42 del Libro 10 del Código Justiniano.

<sup>9</sup> *Vid.*, Rafael I. Martínez Morales, *Derecho administrativo. Segundo curso*, p. 83; Adolfo Arrijoa Vizcaíno, *Derecho fiscal*, pp. 139-141; José L. Pérez de Ayala y Eusebio González, *Curso de derecho tributario*, pp. 181-184.

<sup>10</sup> *Vid.*, Juan Martín Queralt et. al., *Curso de derecho financiero y tributario*, pp. 330-331.

Posteriormente, surge el concepto de contribuciones (del latín *contributio*, -*ōnis*),<sup>11</sup> en virtud de que cambiaron las razones que le sirven de justificación al establecimiento de esas aportaciones económicas obligatorias porque, después de la Revolución francesa y la emisión de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano,<sup>12</sup> se instauró desde entonces la idea de que las contribuciones son establecidas por los propios ciudadanos mediante un sistema de representación parlamentaria; es decir, son los propios ciudadanos, representados por sus legisladores, los que libremente establecen la cuantía, forma y condiciones bajo las cuales se realizarán esas aportaciones, aunque, claro está, mediante el uso del sistema de democracia representativa.<sup>13</sup>

Por ende, a partir de la expedición de esa declaración, la justificación teórica del establecimiento de los tributos con base en una relación de superioridad militar y de imperio, se ve sustituida por las ideas de representación parlamentaria de los ciudadanos, soberanía estatal, solidaridad social y de libre determinación impositiva a través de los órganos legislativos.

De esta suerte, esta noción de contribución es retomada por la mayoría de las constituciones europeas y, posteriormente, llega a incorporarse a la Constitución mexicana. Inclusive, en la actualidad, basta la revisión del texto constitucional vigente para constatar que en ninguno de sus artículos se emplea el vocablo tributo, pero si en forma amplia y reiterada el de contribución.

Ahora bien, pese a que, como se ha señalado, entre las nociones de tributo y contribución existen antecedentes históricos y marcos teóricos conceptuales

<sup>11</sup> Los componentes léxicos de la palabra contribución son el prefijo con (de todo o junto), *tribuere* (aportar o entregar) y el sufijo ción (acción y efecto). Significa aportar una parte en común; incorporar o entregar algo conjuntamente o en compañía de otros y, finalmente, pagar algo conjuntamente o dentro de las tribus. Se trata, en suma, de una aportación solidaria, la cual, en este nivel conceptual, puede hacerse tanto a entes privados como públicos. *Vid.*, Diccionario etimológico castellano en línea, “Etimología de contribuir”.

<sup>12</sup> *Vid.*, Tal aserto se deriva del texto de los artículos 6°, 13 y 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, en los que claramente se señala que la ley es la expresión de la voluntad general; que todos los ciudadanos tienen derecho a contribuir a su elaboración, personalmente o a través de sus representantes; que para los gastos de la fuerza pública y la administración resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos; y que todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo. Antes de este texto, no con otro dato histórico sobre este concepto y sentido de las contribuciones.

<sup>13</sup> *Vid.*, Georg Jellinek, *La Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano*, p. 131.

que las hacen distinguibles, hay una robusta corriente doctrinal contemporánea que equipara al tributo y la contribución, al punto de emplearlas como sinónimos. Por esa razón, se considera que la distinción entre estas dos nociiones no es clara y que, hasta la fecha, sigue siendo materia de constantes confusiones.<sup>14</sup>

En el derecho positivo mexicano se aprecia que, en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, se emplea únicamente el término contribuciones, pero sin conceptualizarlas o proporcionar una noción.<sup>15</sup> En cambio, lo que si hace el legislador federal es señalar que la contribución es un género,<sup>16</sup> del cual se desprenden cuatro especies<sup>17</sup> que se clasifican en impuestos,<sup>18</sup> derechos,<sup>19</sup> contribuciones de mejoras<sup>20</sup> y aportaciones de seguridad social,<sup>21</sup> respecto de las cuales si se proporciona su respectivo concepto.

De esta suerte, es claro que, en la legislación fiscal federal, por una cuestión de unanimidad terminológica y de congruencia con el texto constitutu-

<sup>14</sup> *Vid.*, Lenin J. Andara Suárez y María Á. Guervós Maíllo, *Manual de derecho tributario I. Derecho sustantivo*, p. 68; Gabriela Ríos Granados, *Manual de derecho fiscal*, pp. 93-94; Armando Cortés Galván, *El concepto de tributo en México*, pp. 27-37. Cabe mencionar que, para este último autor, las finalidades fiscales o recaudatorias y las extrafiscales (de cualquier tipo) también deberían formar parte del concepto de contribuciones.

<sup>15</sup> El distinguido tratadista Sergio F. de la Garza considera que, en esta materia, la terminología es promiscua y se presta a confusiones, por lo cual en México no se encuentra la definición de que es un tributo en ninguna ley, ni se define qué es una contribución. Él estima que tributo y contribución son sinónimos. Sergio F. de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, pp. 319-320.

<sup>16</sup> En este caso, aclaramos que usamos la palabra género en su acepción de categoría, clase, grupo o tipo al que pertenecen varias cosas.

<sup>17</sup> Decimos que son especies porque se trata de figuras impositivas que conservan algunos caracteres comunes entre sí, los cuales permiten agruparlas como contribuciones. Las características comunes de ellas las exponemos más adelante.

<sup>18</sup> En el ejercicio fiscal 2025 hay siete impuestos federales.

<sup>19</sup> Los derechos son de varios tipos y están regulados en la Ley Federal de Derechos, que es bastante extensa. Por una cuestión de agrupación, esta ley los divide en dos grandes apartados, uno referido a los derechos por prestación de servicios públicos y el otro refiere a los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.

<sup>20</sup> Conforme al artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación del Ejercicio Fiscal 2025, solamente se prevé una contribución de mejora, relacionada exclusivamente con obras públicas de infraestructura hidráulica.

<sup>21</sup> En México hay cinco tipos de aportaciones de seguridad social: a) Las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por los patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT); b) Las cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores (IMSS); c) Las cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones (SAR); d) Las cuotas a cargo de los trabajadores para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE); y e) Las cuotas a cargo de los militares para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM).

cional, sólo se utiliza el vocablo contribución. Por ende, fácilmente se colige que el legislador se aparta de la discusión sobre su probable sinonimia con respecto del tributo.

### ***III. Importancia económica de las contribuciones federales***

En la actualidad, para el Estado mexicano la principal fuente de obtención de recursos económicos se lleva a cabo mediante el cobro de contribuciones. Esta afirmación se puede verificar tomando como referencia los ingresos previstos en las leyes de ingresos federales de los últimos seis años:

Ley de Ingresos de la Federación	Ingresos totales estimados en millones de pesos	Ingresos por concepto de contribuciones en millones de pesos	Porcentaje del total de ingresos previstos
Ejercicio Fiscal 2020 <sup>22</sup>	\$6,107,732.4	\$3,391,542.2	64.3699%
Ejercicio Fiscal 2021 <sup>23</sup>	\$6,295,736.2	\$3,957,192.6	62.8551%
Ejercicio Fiscal 2022 <sup>24</sup>	\$7,088,250.3	\$4,403,599.2	62.1253%
Ejercicio Fiscal 2023 <sup>25</sup>	\$8,299,647.8	\$5,151,656.1	62.0707%
Ejercicio Fiscal 2024 <sup>26</sup>	\$9,066,045.8	\$5,536,412.9	61.0675%
Ejercicio Fiscal 2025 <sup>27</sup>	\$9,302,015.8	\$6,175,930.6	66.3934% <sup>28</sup>

Con base esta información, fácilmente se constata que, en los últimos años, más del sesenta por ciento de los recursos económicos que obtiene el Estado mexicano se obtienen mediante la recaudación de contribuciones.

<sup>22</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020, artículo 1º.

<sup>23</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2021, artículo 1º.

<sup>24</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2022, artículo 1º.

<sup>25</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2023, artículo 1º.

<sup>26</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2024, artículo 1º.

<sup>27</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2025, artículo 1º.

<sup>28</sup> Es fácilmente destacable que el porcentaje total de ingresos por concepto de recaudación de contribuciones durante el periodo 2020-2024 disminuyó cada año en su proporción frente a los ingresos totales. Asimismo, en las leyes de ingresos de ese mismo lapso se observa el incremento de endeudamiento público, lo cual constituye uno de los factores que incidió en la variación porcentual total de la recaudación de contribuciones en los últimos cinco años. Esta tendencia cambió en el ejercicio fiscal 2025, pues los ingresos por la vía de contribuciones aumentaron significativamente.

De igual manera, de la información de cada una de las Leyes de Ingresos de los años 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025, se verifica que, dentro de los ingresos por concepto de contribuciones, la captación más elevada es la que se lleva a cabo por la vía de los impuestos.

En forma más específica, se constata que el Impuesto Sobre la Renta es el de mayor nivel recaudatorio para el Estado.

Estos aspectos permiten destacar que las contribuciones, en general, tienen una alta relevancia económica para los ingresos del Estado mexicano y, que, de manera más específica, los impuestos ocupan un lugar de suma importancia en esa captación de recursos.

Todo lo antes señalado permite sostener que, actualmente, las contribuciones constituyen el principal mecanismo de financiamiento para la prestación de los servicios públicos, los bienes que proporcionan las distintas instituciones del Estado, los programas y apoyos sociales y, en general, el adecuado funcionamiento de todas las áreas gubernamentales.

Desde la óptica internacional, México es uno de los treinta y cuatro países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y que ha sido identificado como uno de los menores ingresos tributarios con respecto de su Producto Interno Bruto (PIB). Durante el periodo 2015-2019, México registró un promedio de 16.3% de ingresos tributarios totales con respecto del PIB. Posteriormente, en el lapso 2019-2021, el promedio de los ingresos tributarios en el PIB de México aumentó a 17.1%, pero siguió ubicando a nuestro país en el último lugar dentro de la OCDE en este rubro.<sup>29</sup> Aunque este es un punto continuamente mencionado, la gran dificultad de incrementar la recaudación fiscal radica en hacerlo sin afectar el crecimiento económico y las inversiones, ni generar o impulsar procesos inflacionarios.

#### ***IV. Concepto y elementos distintivos de las contribuciones***

Una vez precisada su relevancia económica, por vía de consecuencia, se entiende que las contribuciones constituyen, en términos generales, prestacio-

<sup>29</sup> Senado de la República “México, el país con menor proporción de ingresos tributarios respecto del PIB en la OCDE, señala estudio del IBD”. El estudio se puede consultar en: Jaime A. del Río Monges, “Brecha entre México y la media de la OCDE con relación al promedio de la proporción de ingresos tributarios en el PIB, 2015-2019 y 2019-2021”.

nes que el Estado impone a los gobernados mediante una ley (*obligatio ex lege*), con la finalidad de contar con los recursos financieros suficientes para sufragar los gastos públicos.

Hasta el momento, las contribuciones constituyen el mecanismo más eficiente a través del cual se lleva a cabo la exacción;<sup>30</sup> es decir, son el instrumento que permite llevar a cabo una transferencia de la riqueza privada en favor del Estado para generar así la riqueza pública.<sup>31</sup>

Llama poderosamente la atención que, pese a su importancia, las contribuciones no se encuentran definidas en nuestra legislación.<sup>32</sup> Por esa razón, la mayoría de las conceptualizaciones que se han elaborado entorno a ellas son de carácter doctrinal. No obstante, es posible precisar que las contribuciones presentan las características siguientes:<sup>33</sup>

<sup>30</sup> La exacción ha sido reconocida en la jurisprudencia mexicana desde la quinta época y se reconoce que puede incidir directamente en el contribuyente, en los terceros con los cuales tiene tratos (principalmente, mediante la percusión, la traslación, la incidencia y el impacto fiscal) y en los sujetos que la ley señala como responsables de cumplir con el pago de las contribuciones. La explicación más desarrollada de este fenómeno económico aparece en INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA, Tesis de jurisprudencia la./J. 76/2010, 163332, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Epoca, Primera Sala, Administrativa, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 94.

<sup>31</sup> En sentido estricto, la exacción no se limita a las contribuciones, sino que también comprende todo tipo de prestaciones económicas que tiene derecho a cobrar el Estado en la vía económica coactiva, como los créditos fiscales que refiere el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación.

<sup>32</sup> El artículo 2º de la Ley General Tributaria española define a los tributos como los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniaras exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Además, reconoce que pueden ser instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución de ese país. Ley General Tributaria. Ley 58/2003, de 17 de diciembre/General Tributaria, publicada en el *Boletín Oficial Español* (BOE). De manera muy similar, el artículo 2º del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) define a los tributos como las prestaciones pecuniaras que el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia del hecho imponible previsto en la ley, al que esta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer las necesidades públicas. CIAT, *Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*, p. 35.

<sup>33</sup> Para este apartado tomamos como base las valiosas aportaciones de Arrijoa Vizcaíno, *op. cit.*, pp. 387-440; Juan R. Bravo Arteaga, *Nociones de derecho tributario*, pp. 137-152; Collado Yurrita y Luchena Mozo, *op. cit.*, pp. 233-260; De la Garza, *op. cit.*, pp. 322-328; Luis F. Dorantes Chávez y Mónica E. Gómez Marín, *Derecho fiscal*, pp. 91-108; Heinrich W. Kruse, *Derecho tributario, parte general*, pp. 61-72; Ady Mazz, *Curso de derecho financiero y finanzas*, pp. 91-11; Pérez de Ayala y González, *op. cit.*, pp. 187-212; Martín Queralt *et. al.*, *op. cit.*, pp. 114-125; Sonia Venegas Álvarez, *Derecho fiscal*, pp. 95-148 y 303-331.

**A) Se establecen mediante ley:** En razón de que se trata de obligaciones económicas de dar a cargo de los contribuyentes, solo pueden crearse mediante una ley.

El principio de legalidad en materia tributaria significa que la creación de contribuciones solo puede ser mediante una ley válidamente creada por el legislador constitucionalmente competente (*nullum tributum sine lege*), ajustándose a los procedimientos instituidos que le son aplicables; es decir, debe ser una ley en sentido formal<sup>34</sup> y material.<sup>35</sup> Por lo tanto, ningún otro instrumento normativo, de naturaleza secundaria o derivada, puede tener esa virtud.

En el ámbito federal, la regla general es que la ley es emitida por el Congreso de la Unión siguiendo el procedimiento legislativo establecido para tal fin.<sup>36</sup> Empero, por excepción, el Ejecutivo Federal puede emitir este tipo de legislación cuando los hace en los casos de suspensión de derechos fundamentales para atender situaciones de emergencia,<sup>37</sup> o bien, cuando se trata de la modificación de cuotas o tarifas arancelarias.<sup>38</sup>

<sup>34</sup> Una ley en sentido formal es aquella que es emitida por un parlamento o asamblea legislativa constitucionalmente competente, cumpliendo cabalmente los procedimientos establecidos para ese fin. En el caso de México, las autoridades legislativas constitucionalmente competentes son el Congreso de la Unión (para las contribuciones federales) y los Congresos o Legislaturas Estatales (tratándose de las contribuciones estatales y municipales).

<sup>35</sup> En sentido material una ley es cuando la norma jurídica es general, abstracta y permanente. Además, en materia fiscal, la ley tiene la característica de ser obligatoria, porque no depende de la voluntad de los gobernados su actualización y cumplimiento, a la par de que tampoco es disponible, negociable, ni renunciable.

<sup>36</sup> Por ejemplo, los artículos 71, 72, 73, fracciones VII y XXIX, y 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>37</sup> Situación prevista en los artículos 29 y 49 de la Constitución General de la República y que en la doctrina jurídica nacional se suele denominar como decreto ley o legislación de emergencia. Un caso ilustrativo se encuentra en CONTRIBUCIONES DE GUERRA, Tesis aislada, 320070, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo C, p. 98.

<sup>38</sup> Lo cual está previsto en los numerales 131, primer párrafo, de la Constitución Federal; 4, fracción I, de la Ley de Comercio Exterior; 2, fracción V, y 143 de la Ley Aduanera. En la doctrina nacional se le suele denominar decreto delegado. Se recomienda consultar COMERCIO EXTERIOR. EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS QUE CONFIERE AL EJECUTIVO FEDERAL FACULTADES EXTRAORDINARIAS EN LA MATERIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES, Tesis aislada 1a. CC/2007, 171522, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda sala, Constitucional y Administrativa, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 376; asimismo, COMERCIO EXTERIOR. DIFERENCIA ENTRE LAS FACULTADES FORMALMENTE LEGISLATIVAS CUYO EJERCICIO PUEDE AUTORIZAR EL CONGRESO DE LA UNIÓN AL TITULAR DEL EJECUTIVO FEDERAL EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL Y

A su vez, las legislaturas o congresos de los Estados y de la Ciudad de México pueden legislar en materia tributaria en ejercicio de la facultad propia que tienen conferida en esta materia, aunque sin invadir los ámbitos tributarios exclusivos de la Federación,<sup>39</sup> así como respetando las prohibiciones<sup>40</sup> y las limitaciones específicas<sup>41</sup> que se encuentran establecidas en esta materia.

Una vez puntuados los alcances de la exigencia de que las contribuciones sean establecidas mediante una ley, es posible sostener que la propia Constitución, en cuanto norma fundamental, es la primera fuente de creación de contribuciones, en tanto que establece un deber primario de sujeción. El texto de su artículo 31, fracción IV, es considerado como el origen y fundamento general de todas las obligaciones fiscales, al disponer que los mexicanos se encuentran obligados a contribuir a los gastos públicos en la forma que se determine y sea adecuadamente detallado a través de las leyes secundarias. Ciento es que se trata de una previsión muy general, pero dada su naturaleza de norma fundante del Estado mexicano y de creación de los principios que le sustentan, es suficiente para establecer la obligación general (carga general o deber de sujeción) de aportar todos los recursos que requiera el Estado para que éste pueda cumplir con sus funciones.

Sobre esta base es posible afirmar que la primera fuente de creación de contribuciones es la propia Constitución, porque en ella se prevé su existencia, pero deja a cargo del legislador secundario, federal o estatal, el ejercicio de la potestad tributaria en uso de la libertad de configuración normativa para determinar cuáles lo son, cuántos tipos y las condiciones específicas para su causación, cálculo y pago.<sup>42</sup>

LAS FACULTADES CONFERIDAS A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA AL TENOR DEL PÁRRAFO PRIMERO DEL PROPIO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL, Tesis aislada 2a. CXV/2001, 189172, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Constitucional y Administrativa, t. XIV, agosto de 2001, p. 211.

<sup>39</sup> El ámbito tributario de competencia exclusivamente federal está contenido en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política.

<sup>40</sup> Las prohibiciones tributarias para los Estados están contenidas en el artículo 117, fracciones III, IV, V, VI, VII y IX.

<sup>41</sup> Las limitaciones se encuentran establecidas en los artículos 115, fracción IV, segundo párrafo, 118, fracción I, y 122 inciso A, fracción V, quinto párrafo, inciso C.

<sup>42</sup> La libertad de configuración normativa en materia tributaria aparece reconocida en PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. EL LEGISLADOR NO SE ENCUENTRA VINCULADO POR LA INFLACIÓN NI POR UN DETERMINADO PORCENTAJE AL

Muy ligado al anterior principio, se encuentra el principio de reserva de ley, conforme al cual, la creación de las obligaciones contributivas sustantivas (de pago) solo pueden provenir de una ley en la cual se establezcan, con la mayor precisión posible, todos sus elementos (sujetos, objeto, base, cuota, cuota o tasa, etcétera). Sin embargo, este principio en materia tributaria no es absoluto, sino que se ha entendido que es relativo,<sup>43</sup> toda vez que las obligaciones administrativas, formales, de control o complementarias para asegurar el cumplimiento de las normas tributarias y la efectiva recaudación de las contribuciones, pueden ser establecidas mediante una ley o a través de las normas administrativas secundarias que se deriven de la propia ley que establece la obligación sustantiva.

**B) Son aprobadas por la ciudadanía por conducto de sus representantes legislativos:** Lo cual es propio de una democracia representativa como la que ha adoptado el Estado mexicano. Teóricamente, se considera que son algo aprobado por los propios ciudadanos y no les viene impuesto por una voluntad externa y ajena, en cumplimiento del principio democrático. En materia fiscal la intensidad del análisis constitucional no es estricta, porque se reconoce en favor del legislador secundario una amplia capacidad de intervención y de regulación que debe respetarse por el juzgador pues, de otra manera, podría llegarse al grado de que pudiera sustituirse en la competencia legislativa, violando así el principio democrático que opera en esta materia.<sup>44</sup>

INCREMENTAR EL MONTO DE UN DERECHO, Tesis de jurisprudencia 2a./J. 28/2024 (11a.), 2028486, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Undécima Época, Constitucional y Administrativa, Tomo IV, Libro 35, marzo de 2024, p. 3607.

<sup>43</sup> *Vid.*, 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, Tesis aislada P. XLII/2006, 175059, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Constitucional y Administrativa, t. XXIII, mayo de 2006, p. 15.

<sup>44</sup> *Vid.*, ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES, Tesis de jurisprudencia 1a./J. 84/2006, 173957, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Constitucional, Tomo XXIV, noviembre de 2006, p. 29.

**C) Establecen con carácter obligatorio el cumplimiento de una prestación patrimonial o pecuniaria:** Predominantemente de pago de dinero, aunque, excepcionalmente, es posible que su pago sea en especie.<sup>45</sup>

En tal virtud, se trata de aportaciones económicas obligatorias, creadas mediante ley, susceptibles de exigirse en forma coactiva y, desde un punto de vista económico, constituyen un medio de transferencia de riqueza.

**D) A través de ellas se concreta el principio de solidaridad social:** Porque las obligaciones de pago a cargo de los ciudadanos, en su calidad de contribuyentes, constituyen un medio para generar todas las condiciones necesarias para la vida social y una adecuada redistribución de la riqueza.<sup>46</sup>

Es indudable que el establecimiento de un sistema de derechos fundamentales y, en general, de derechos sociales, implica elevados costos para su adecuada implementación y eficacia real. En este sentido, debe tenerse en cuenta que todas las declaraciones de derechos en el texto constitucional y las consecuentes funciones del Estado en esta materia, en cuanto promotor y garante de esos derechos, requieren de inversiones financieras considerables para que éstos tengan plena eficacia.<sup>47</sup> De no contarse con la asignación de recursos, esos derechos solo tendrían una dimensión conceptual, más no real, por lo que su existencia se restringiría a la meramente documental.

**E) Los recursos económicos que se obtienen mediante ellas están destinados para los gastos públicos en general:** Y, excepcionalmente, de manera especial, siempre y cuando sea mediante una ley; esto es, todas las

<sup>45</sup> El pago en especie o dación en pago no está regulado expresamente en el Código Fiscal de la Federación, pero con base en la aplicación supletoria del artículo 2095 Código Civil Federal es posible que se aplique esta figura. Son muestra clara de que procede esta figura, aunque de manera restringida, los artículos 7-A a 7-D de la Ley del Servicio de Administración Tributaria que permiten el pago de contribuciones mediante la entrega de obras plásticas que realicen sus autores, así como el Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de octubre de 1994.

<sup>46</sup> *Vid., OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD*, Tesis de jurisprudencia 1a./J. 65/2009, 166907, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Constitucional y Administrativa, t. XXX, julio de 2009, p. 284.

<sup>47</sup> Es coincidente con este punto de vista Juan M. Ortega Maldonado, *Lecciones de derecho fiscal*, pp. 25 y 28-29.

contribuciones constituyen una forma de financiamiento del Estado para poder cumplir con las funciones a su cargo.

Los recursos obtenidos por esta vía pueden ser destinados al gasto público en general (que consiste en una administración global de la asignación de recursos en términos del presupuesto de egresos y las demás normas de disciplina financiera en materia de gasto público); o bien, pueden ser asignados a un tipo de gasto público específico, siempre y cuando haya una ley que así lo determine.<sup>48</sup>

**F) Tienen una finalidad redistributiva de la riqueza y su asignación a los gastos públicos busca obtener el uso eficiente de los recursos para generar beneficios colectivos (maximización del beneficio colectivo):**

La recaudación de los recursos económicos obtenidos mediante esta vía se justifica, desde el punto de vista social y económico, en tanto que vienes, pueden ser empleados para generar beneficios para la sociedad en su conjunto y proveerse de los factores que requiere. Por ende, la riqueza pública obtenida mediante las contribuciones, encuentra su racionalidad en tanto que los recursos económicos se asignan de la manera más adecuada posible para generar el bienestar de la sociedad.

**G) Existe la posibilidad de pedir la rendición de cuentas de su administración:** Tanto la recaudación, como el correlativo gasto público, son objeto de una cuenta pública que deben rendir las autoridades. La fiscalización de la totalidad de la actividad económica del Estado es objeto de una revisión que abarca, sin lugar a dudas, la recaudación de las contribuciones y, en su caso, de su adecuada y correcta aplicación.<sup>49</sup>

Por otra parte, la información relativa a la estadística sobre la recaudación puede ser objeto de transparencia y de solicitudes de acceso a la informa-

<sup>48</sup> *Vid., CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL*, Tesis de jurisprudencia P.J. 106/99, 192853, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Constitucional y Administrativa, t. X, noviembre de 1999, p. 26; también, IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV, Tesis de jurisprudencia, 232355, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Constitucional y Administrativa, Vol. 181-186, Primera Parte, p. 244.

<sup>49</sup> La cuenta pública abarca los ingresos y, por lo tanto, la recaudación de las contribuciones, acorde a lo previsto por los artículos 74, fracción VI, 79, fracción I, 116, fracción II, sexto párrafo, y 122, inciso A, fracción II, penúltimo párrafo, de la Constitución Federal.

ción pública por cualquier persona interesada, lo cual genera la denominada auditoría ciudadana.<sup>50</sup>

**H) Están a cargo de quienes se consideren contribuyentes y responsables de su pago:** A pesar de que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal alude solo a los mexicanos (criterio de vinculación personal), su aplicación comprende también a los extranjeros que tienen actividades económicas o un patrimonio en territorio mexicano (criterios de vinculación objetivos), dado que se trata de una de las condiciones jurídicas que asumen al encontrarse personalmente en territorio nacional, al tener actividades económicas o un patrimonio en él (bienes o capital), acorde a lo previsto en el artículo 73, fracción XVI, de nuestra Carta Magna.

Como la calidad de contribuyente la determina directamente la ley, se ha admitido que pueden serlo las personas físicas (o naturales), las personas morales (o jurídicas) y los entes jurídicos (cuando no tienen reconocida la calidad de personas o sujetos de derecho, pero la legislación fiscal les trata como contribuyentes).

Asimismo, la obligación de cumplir con las prestaciones patrimoniales puede recaer directamente en aquellas personas que, en razón de sus vínculos patrimoniales o comerciales, así como en sus funciones de fedatarios públicos, la ley les impone el deber de tener que pagar las contribuciones y sus accesorios en caso de que los contribuyentes no lo hagan, o bien, lo hagan de manera incompleta. La responsabilidad fiscal se establece con la clara finalidad de asegurar la recaudación de las contribuciones.<sup>51</sup>

**I) Son establecidas con carácter obligatorio y, en caso de incumplimiento, son susceptibles de cobro coactivo:** En virtud de que son emitidas con base en una ley, constituyen un acto soberano que impone esa obligación patrimonial de contribuir. No están condicionadas a la aceptación o consentimiento de los contribuyentes y, por esa misma razón, no son negociables, ni transferibles por los particulares en sus contratos. Pero si lo

<sup>50</sup> Esto resulta del análisis del artículo 6º, inciso A, fracciones I, II y IV, de la Constitución, en relación con los numerales 70, fracción XLIII, y 83 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 72, fracción VII, inciso i), y 73, fracciones IV, inciso p), y V, incisos c) y d) de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

<sup>51</sup> El listado general de responsables fiscales aparece en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de que las demás leyes fiscales especiales establezcan una responsabilidad específica o amplíen ese listado.

llegaran a hacer, cualquier estipulación que hagan vendría a ser inoponible ante las autoridades fiscales.

Si los contribuyentes o los responsables fiscales no cumplen con el pago de las contribuciones, es posible que su cobro se lleve a cabo en forma coactiva sobre los bienes que conforman su patrimonio; es decir, es factible que se entable la coacción patrimonial para que el Estado verifique su percepción.<sup>52</sup>

**J) Se rigen predominantemente por un criterio territorial:** Se debe a que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal prevé que las pagan los contribuyentes a la Federación, los estados, los municipios y la Ciudad de México en que residan.

La territorialidad (o ámbito espacial de validez de las normas tributarias) impide que se impongan contribuciones a sujetos que no han llevado a cabo actividades económicas o que no tengan un patrimonio (bienes o capital) dentro del territorio del sujeto activo de la relación tributaria.

De esta suerte, los municipios no podrían cobrar contribuciones a las personas residentes, o que tienen un patrimonio o actividades económicas, en otra circunscripción municipal.<sup>53</sup> En idéntico sentido, ocurre entre los estados de la República y la Ciudad de México;<sup>54</sup> así como entre la Federación y otros países del mundo.

Empero, es imprescindible apuntar que nada impide que el Estado mexicano utilice un criterio de vinculación subjetivo o personal, en cuyo caso las personas físicas y morales mexicanas, por el solo hecho de serlo, deberán pagar contribuciones, con independencia de su lugar de residencia, el de ubicación de su patrimonio o en el que lleven a cabo sus actividades económicas.

**K) Deben ser proporcionales y equitativas:**<sup>55</sup> La proporcionalidad radica en que los contribuyentes lleven a cabo su aportación en relación

<sup>52</sup> El cobro coactivo de las contribuciones está constitucionalmente previsto en los artículos 22, párrafo segundo, y 89, fracción I. En desarrollo de estas disposiciones constitucionales, en el ámbito federal, el procedimiento administrativo de ejecución aparece desarrollado con amplio detalle en los artículos 145 a 196-B, del Código Fiscal de la Federación.

<sup>53</sup> Las circunscripciones territoriales de los municipios están previstas en el primer párrafo del artículo 115 constitucional.

<sup>54</sup> Las leyes fiscales de los estados y de la Ciudad de México solo pueden tener efectos dentro de su propio territorio, acorde a las previsiones contenidas en los artículos 121, fracción I, y 122, fracción XI, de nuestra Carta Fundamental.

<sup>55</sup> En esta ocasión, por razones de espacio, no abordaremos a detalle los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

directa con la manifestación de riqueza gravada. Se aclara este aspecto, porque no es lo mismo gravar el ingreso (porque en este supuesto, el que percibe más ingresos deberá pagar una contribución más elevada), que quien lleva a cabo actos de consumo o intercambio comercial (que ahí la referencia es la cuantía económica de la operación), o que recaigan sobre el patrimonio (que en este supuesto se toma como referencia el valor del bien o conjunto de bienes de los que es propietario, poseedor, enajenante o adquirente el contribuyente). Cabe precisar que, en forma reciente, se ha admitido que la proporcionalidad abarca o comprende el derecho al mínimo vital; esto es, que las obligaciones contributivas no deben afectar el derecho de contar con los todos recursos económicos suficientes para que la persona pueda tener o adquirir los satisfactores indispensables para una vida digna. En consecuencia, la capacidad económica tributaria comienza cuando las personas ya tienen cubiertas todas sus necesidades fundamentales (límite inferior o piso fiscal) y las contribuciones solo resultan aplicables sobre el excedente.<sup>56</sup>

La equidad radica en que los contribuyentes que actualicen los mismos supuestos normativos de la contribución paguen igual y tengan las mismas obligaciones fiscales; es decir, si los contribuyentes están en la misma situación prevista en una hipótesis normativa, deben tener los mismos derechos y obligaciones, lo cual abarca el pagar o contribuir con las mismas cantidades. Pero en caso de que no sea así, es posible que la legislación fiscal establezca válidamente tratamientos diferenciados para los contribuyentes.

Es claro que la proporcionalidad y la equidad se deben cumplir desde el diseño de la ley, pero esos principios fundamentales también se deben acatar en los actos de aplicación de las normas fiscales. Tal aserto se sustenta en que la falta de proporcionalidad o de equidad puede derivar directamente

<sup>56</sup> *Vid.*, DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CUMPLIMIENTO POR EL LEGISLADOR AL DISEÑAR UN ORDENAMIENTO TRIBUTARIO, Tesis de jurisprudencia 2a./J. 80/2024 (11a.), 2029384, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, Undécima Época, Administrativa y Constitucional; DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Tesis aislada P. VI/2013 (9a.), 159821, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Constitucional y Administrativa, T. I, Libro 1, diciembre de 2013, p. 135; DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA, Tesis aislada P. VIII/2013 (9a.), 159819, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Constitucional y Administrativa, T. I, Libro 1, diciembre de 2013, p. 138.

de la ley, o puede ser un vicio propio y específico de un acto de aplicación de esas normas.

**L) Los recursos son percibidos o recaudados por los entes públicos facultados para ello:** En términos generales, los contribuyentes aportan, simultáneamente, para los gastos públicos de la Federación, los estados, los municipios y la Ciudad de México. Empero, en cada uno de esos ámbitos mediante una ley específica se faculta a la autoridad encargada de llevar a cabo su recaudación y, en su caso, el cobro coactivo.

Esto es así debido a que, normalmente, la recaudación se lleva a cabo a través de una autoridad de la administración pública (autoridad fiscal central);<sup>57</sup> pero también puede efectuarse esa acción por conducto de una autoridad administrativa que no forme parte de ella e, incluso, puede tener personalidad jurídica y patrimonio propio (parafiscalidad), pero está facultada para actuar como autoridad fiscal respecto de cierto tipo de contribuciones (razón por la cual han merecido la denominación técnica autoridades fiscales autónomas).<sup>58</sup>

Los estados, los municipios y la Ciudad de México<sup>59</sup> tienen a su vez la facultad de establecer para sus propios ámbitos cuáles serán las autoridades competentes para llevar a cabo la recaudación de las contribuciones y, en

<sup>57</sup> En el ámbito federal tiene la calidad de autoridad fiscal central el Servicio de Administración Tributaria, en su calidad de órgano administrativo descentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Vid.*, artículos 1°, 2° y 7°, fracciones I, IV y XIII, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

<sup>58</sup> Han sido reconocidos como organismos fiscales autónomos el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. *Vid.*, SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS, Tesis de jurisprudencia P.J. 18/95, 200323, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Constitucional y Administrativa, t. II, septiembre de 1995, p. 62; CONSTANCIA DE LA RELACIÓN LABORAL DE TRABAJADORES DERECHOHABIENTES DEL SISTEMA DE RECAUDACIÓN FISCAL (TRM). TIENE PLENO VALOR PROBATORIO PARA ACREDITAR LA RELACIÓN LABORAL EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN LOS CASOS DONDE EL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES INTERVIENE COMO ÓRGANO FISCAL AUTÓNOMO Y DETERMINA UN CRÉDITO FISCAL, Tesis de jurisprudencia 2a.J. 65/2022 (11a.), 2025840, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Undécima Época, Segunda Sala, Administrativa, t. III, Libro 21, enero de 2023, p. 2461.

<sup>59</sup> En la Ciudad de México se emplea un sistema centralizado para la recaudación de contribuciones, según se desprende de los artículos 27, fracción III y V, de la Ley Orgánica de la Administración Pública de la Ciudad de México; 3, fracción I, 7, fracción II, inciso B, y 28, fracción XI, del Reglamento Interior del Poder Ejecutivo y de la Administración Pública de la Ciudad de México.

su caso, llevar a cabo el cobro coactivo. Para tal fin, pueden seleccionar entre establecer una autoridad central, crear un organismo fiscal autónomo o una combinación de ambos.

## Fuentes de consulta

### Bibliográficas

- Arrioja Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. 28<sup>a</sup> ed., México, Themis, 2008.
- Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones de derecho tributario*. 3<sup>a</sup> ed., Colombia, Legis, 2008.
- Collado Yurrita, Miguel Ángel (dir.) y Gracia María Luchena Mozo. (coord.). *Derecho financiero y tributario, parte general*. 2<sup>a</sup> ed., Barcelona, Atelier, 2011.
- Cortés Galván, Armando. *El concepto de tributo en México*. México, Novum, 2015.
- Dorantes Chávez, Luis Felipe y Mónica Ekaterin Gómez Marín. *Derecho fiscal*. México, Patria, 2012.
- Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho financiero mexicano*. 28<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 2008.
- Kruse, Heinrich Wilheim. *Derecho tributario. Parte general*. 3<sup>a</sup> ed., Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.
- Martínez Morales, Rafael I. *Derecho administrativo. Segundo curso*. México, Harla, 1991.
- Mazz, Ady. *Curso de derecho financiero y finanzas*. t. I, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1984.
- Martín Queratl, Juan y Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López, Gabriel Casado Ollero y Germán Orón Moratal. *Curso de derecho financiero y tributario*. 2<sup>a</sup> ed., Madrid, Tecnos, 1991.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de derecho fiscal*. 3<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 2015.
- Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Curso de derecho tributario*. t. I, 3<sup>a</sup> ed., Madrid, Editoriales de derecho reunidas, 1983.
- Ríos Granados, Gabriela (coord.). *Manual del derecho fiscal*. México, UNAM, 2020.
- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. 2<sup>a</sup> ed., México, Harla, 1993.
- Smith, Adam. *La riqueza de las naciones*. Carlos Rodríguez Braun (trad. y estudio preliminar), Madrid, Alianza, 1996.
- Uresti Robledo, Horacio. *Los impuestos en México*. México, Taxxxx, 2002.
- Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*. México, Oxford, 2010.

## **Electrónicas**

- Amaro Gómez, Richard Leonardo. “Tributo”. *Ekonolink*. <https://www.econlink.com.ar/tributo#:~:text=https%3A//www.econlink.com.ar/tributo> (consultado el 2 de enero de 2025).
- Andara Suárez, Lenin José. *Manual de derecho tributario I. Derecho sustantivo*. 2<sup>a</sup> ed., España, Universidad de Salamanca, 2020. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=850841> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Asamblea Nacional Constituyente Francesa. Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. [https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank\\_mm/espagnol/es\\_ddhc.pdf](https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf) (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*. Panamá, mayo, 2015. [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf) (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Diccionario etimológico castellano en línea. “Etimología de contribuir”. <https://etimologias.dechile.net/?contribuir> (consultado el 2 de enero de 2025).
- \_\_\_\_\_. “Tributo”. <https://etimologias.dechile.net/?tributo> (consultado el 22 de septiembre de 2024).
- Diep Diep, Daniel. “La evaluación del tributo”. *La evaluación del tributo, en Universidad Abierta*, pp. 65-72. <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/D/Diep%20Daniel-Evolucion.htm> y <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/view/24132/21598> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Domínguez, José Marcos y Clemente Checa González. “Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-España”. *Revista derecho GV*, 9 (2), São Paulo, Jul-Dec, 2013, pp. 575-578. <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/21445/20203> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Fernández de Buján y Fernández, Antonio. “Ius Fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano”. *Revista de derecho UNED*, Núm. 5, 2009. [https://www.researchgate.net/publication/342942984\\_Ius\\_fiscale\\_instrumentos\\_de\\_politica\\_financiera\\_y\\_principios\\_informadores\\_del\\_sistema\\_tributario\\_romano](https://www.researchgate.net/publication/342942984_Ius_fiscale_instrumentos_de_politica_financiera_y_principios_informadores_del_sistema_tributario_romano) (consultado el 2 de enero de 2025).
- Jellinek, Georg. *La Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano*. 2<sup>a</sup> ed., Adolfo Posada (trad. y estudio preliminar), estudio introductorio Miguel Carbonell, UNAM, México, 2003. <https://www.iecm.mx/www/sites/DDHH/publicaciones/22.pdf>
- Hita Albaracín, Antonio. *Los impuestos en el derecho romano*. Tesis de grado, Universidad de La Rioja, 9 de julio de 2015. <https://reunir.unir.net/bitstream/handle/123456789/3453/HITA%20ALBARRACIN%2C%20ANTONIO.pdf?sequence=1> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Laboratorio Virtual. “Origen de los tributos”. Facultad de Contaduría, Universidad Libre, Bogotá, Colombia, <https://www.geocities.ws/paconta/tribu/oritribu.htm> (consultado el 22 de septiembre de 2024).

Río Monges, Jaime Arturo del. "Brecha entre México y la media de la OCDE con relación al promedio de la proporción de ingresos tributarios en el PIB, 2015-2019 y 2019-2021". *Instituto Belisario Domínguez*, Senado de la República México, 2 de mayo de 2024. [http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/6229/NE\\_223%20Brecha%20Mexico%20OCDE.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/6229/NE_223%20Brecha%20Mexico%20OCDE.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (consultado el 2 de enero de 2025).

Senado de la República, Coordinación de Comunicación Social del Senado de la República. "México, el país con menor proporción de ingresos tributarios respecto del PIB en la OCDE, señala estudio del IBD", 12 de mayo 2024. <https://comunicacionsocial.senado.gob.mx/informacion/comunicados/8975-mexico-el-pais-con-la-menor-proporcion-de-ingresos-tributarios-respecto-al-pib-en-la-ocde-senala-estudio-del-ibd#:~:text=En%20cuanto%20a%20la%20capacidad,%20regional%20en%20el%20PIB> (consultado el 2 de enero de 2025).

## Legislación

Código Fiscal de la Federación, publicado el 31 de diciembre de 1981 en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma publicada el 12 de noviembre de 2011.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada el 5 de febrero de 1917 en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma 17 de enero de 2025. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf> (consultado el 20 de enero de 2025).

Ley Aduanera, publicada el 15 de diciembre de 1995 en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma 12 de noviembre de 2021. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAdua.pdf> (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Ley de Comercio Exterior, publicada el 27 de julio de 1993 en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma 21 de diciembre de 2006. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/28.pdf> (consultada el 21 de septiembre de 2024).

Ley Federal de Derechos, publicada el 31 de diciembre de 1981 en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma publicada el 19 de diciembre de 2024.

Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, publicada el 4 de mayo de 2015 en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma publicada el 20 de mayo de 2021.

Ley General Tributaria. Ley 58/2003, del 17 de diciembre/General Tributaria, publicada el 18 de diciembre de 2003 en el *Boletín Oficial Español (BOE)* número 302; última actualización el 25 de mayo de 2023. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2024/BOE-A-2024-5721-consolidado.pdf> y en [https://www.boe.es/biblioteca\\_juridica/codigos/abrir\\_pdf.php?fich=030\\_Ley\\_General\\_Tributaria\\_y\\_sus\\_reglamentos.pdf](https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/abrir_pdf.php?fich=030_Ley_General_Tributaria_y_sus_reglamentos.pdf) (consultada el 21 de septiembre de 2024).

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020, publicada el 25 de noviembre de 2019 en el *Diario Oficial de la Federación*. [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif\\_2020/LIF\\_2020\\_orig\\_25nov19.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2020/LIF_2020_orig_25nov19.pdf) (consultada el 21 de septiembre de 2024).

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2021, publicada el 25 de noviembre de 2020 en el *Diario Oficial de la Federación*. [https://portalhcd.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF\\_2021\\_251120.pdf](https://portalhcd.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2021_251120.pdf) (consultada el 21 de septiembre de 2024).

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2022, publicada el 12 de noviembre de 2021 en el *Diario Oficial de la Federación*. [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif\\_2022/LIF\\_2022\\_abro.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2022/LIF_2022_abro.pdf) (consultada el 21 de septiembre de 2024).

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2023, publicada el 14 de noviembre de 2022 en el *Diario Oficial de la Federación*. [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif\\_2023/LIF\\_2023\\_abro.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2023/LIF_2023_abro.pdf). (consultada el 21 de septiembre de 2024).

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2024, publicada el 13 de noviembre de 2023 en el *Diario Oficial de la Federación*. [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF\\_2024.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2024.pdf) (consultada el 21 de septiembre de 2024).

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2025, publicada el 19 de diciembre de 2024 en el *Diario Oficial de la Federación*. [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF\\_2025.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2025.pdf) (consultado el 2 de enero de 2025).

Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada el 15 de diciembre de 1995 en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma 4 de diciembre de 2018. [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93\\_041218.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93_041218.pdf) (consultada el 21 de septiembre de 2024).