

# La naturaleza jurídica de las contribuciones. Un debate vigente. Segunda 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 resume the analysis of what contributions are. Most legal doctrine, both domestic and international, assumes what they are; however, there are problems conceptualizing contributions; establishing their economic significance; analyzing whether they are a closed number or open to new designs; determining the elements that give them identity, the specific types existing in our national legislation, and the confusion regarding their true nature. Finally, we examine the cases considered relevant when disputes have arisen regarding their true identity.*

**Sumario:** I. Principales bases constitucionales de las contribuciones / II. La pluralidad de contribuciones / Fuentes de consulta

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

## ***I. Principales bases constitucionales de las contribuciones***

La Constitución mexicana tiene un entramado regulatorio complejo del sistema de contribuciones. Son muchos los aspectos de este sistema que pueden ser estudiados desde esta óptica, como la distribución de competencias; la organización del sistema tributario federal; las bases de cierto tipo de contribuciones; las exenciones; la condonación; sus principios fundamentales; etcétera.

En esta ocasión, dentro de los límites de este trabajo, solo abordaré algunas de las bases constitucionales de las contribuciones que, desde nuestro punto de vista, cobran relevancia para las contribuciones en general.

En principio, son varios los preceptos constitucionales que aluden a las contribuciones y lo hacen siempre en plural.<sup>1</sup> Esto se debe a que, *prima facie*, las aportaciones son de diferentes ámbitos o niveles de gobierno, a saber: federales, estatales, de la Ciudad de México y de los municipios.

También, las contribuciones es un género en el cual caben varias especies. En el ámbito federal, por ejemplo, las contribuciones pueden ser impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones especiales de mejoras. En cambio, en cuanto a la revisión de la legislación estatal resulta que las aportaciones son de tres tipos: impuestos, derechos y contribuciones de mejoras.

Sobre este último aspecto es claro que el propósito fundamental del constituyente es que el legislador secundario, federal o local, sea quien defina cuántos y cuáles tipos de contribuciones pueden existir.

Por consiguiente, la mención de las contribuciones en los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII, de la Constitución Federal dejan claramente señalado que serán todas aquellas que sean necesarias para alcanzar la completa cobertura de los gastos públicos,<sup>2</sup> para lo cual faculta al legislador secundario para crearlas y configurarlas en el número y categorías especiales que se requiera.

<sup>1</sup> *Vid.*, los artículos 27, fracción VI; 31, fracción IV; 72, inciso H; 73, fracciones VII y XXIX; 74, fracción IV; 115, fracción IV; 118, fracción I, 122, apartado A, fracción V.

<sup>2</sup> El juicio de necesidad exigido por la norma constitucional implica un análisis simultáneo de la justificación de los gastos y de la idoneidad de las contribuciones para cubrir esas erogaciones. En este sentido, no quiere decir que el legislador, a través de la Cámara de Diputados, pueda establecer en forma irrestricta un conjunto de gastos para que, después, sea el Congreso de la Unión el que arroje las cargas tributarias a los contribuyentes.

De esta manera, las contribuciones son varias, primeramente, porque en México cada nivel de gobierno cuenta con facultades impositivas para establecerlas; y, por otro lado, cada poder legislativo, federal o local, puede establecer las que considere necesarias para cubrir su respectivo presupuesto y cuenta con libertad de configuración normativa para crear y definir los distintos tipos de contribuciones.

Prosiguiendo con este análisis, otro aspecto sumamente importante es que, para asegurar el efectivo cobro de las contribuciones se ha considerado, en general, que el artículo 22, en su segundo párrafo, de la Constitución General de la República, es el fundamento de la facultad económico-coactiva del Estado Mexicano y que legitima la existencia del procedimiento administrativo de ejecución,<sup>3</sup> cuya versión más desarrollada se encuentra en el Título Quinto, Capítulo III, del Código Fiscal de la Federación.<sup>4</sup>

Las citadas disposiciones constitucionales y legales otorgan a las autoridades fiscales la facultad de hacer efectiva la percepción de las contribuciones en la vía económico-coactiva, sin que se requiera que acudan previamente ante las autoridades jurisdiccionales para obtener su convalidación o la autorización para entablar este tipo de ejecuciones. Por esa razón, se ha considerado que, en estos procedimientos, es el contribuyente quien tiene la carga de entablar su defensa en caso de que considere que es incorrecta o ilegal dicha ejecución. Dicho de otra forma, el derecho de audiencia en materia de ejecución de créditos fiscales siempre será de manera posterior a en que se instauren en contra de los contribuyentes y responsables fiscales.<sup>5</sup>

Sin embargo, el artículo 22 de la Constitución Federal, en su segundo párrafo, al disponer que no se considera confiscación la aplicación total o parcial

<sup>3</sup> Se trata, indiscutiblemente, de una base constitucional que establece la forma específica de ejecutividad sobre la persona que es considerada el sujeto pasivo de esta facultad y se enmarca dentro del contexto de la denominada autotutela administrativa directa, sin que se requiera de la previa intervención de la autoridad judicial. *Vid.*, José Roldán Xopa, *Derecho administrativo*, p. 343.

<sup>4</sup> Esta previsión constitucional autoriza la existencia de una ejecución o coacción administrativa directa en contra del patrimonio de un deudor. *Vid.*, Iñaki Agirreazkuenaga, *La coacción administrativa directa*, p. 43.

<sup>5</sup> *Vid.*, FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. COBROS FISCALES EN LA VIA DE EJECUCION, tesis de jurisprudencia 253305, *Semanario Judicial de la Federación*, Primer Tribunal, Séptima Época, Administrativa, Vol. 97-102, Sexta Parte, p. 359; AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA, tesis de jurisprudencia 110, 900110, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Apéndice 2000, Séptima Época, Constitucional, T. I, p. 141.

de bienes para el pago de contribuciones, se aprecia inmediatamente que es inconsistente con el resto de las normas constitucionales, porque limita el cobro coactivo a las multas y los impuestos. En estricto sentido, los impuestos son una especie de contribución y no existe motivo ni justificación alguna para excluir a las demás formas de contribuciones de ese procedimiento de cobro coactivo.

Además, existe otra disonancia entre el artículo 22 Constitucional y los preceptos 4º, 4º A, 65 y 145 del Código Fiscal de la Federación, porque lo que se cobra en forma coactiva mediante el procedimiento administrativo de ejecución son los créditos fiscales. En consecuencia, tampoco existe justificación alguna para que el constituyente indique que solo se cobrarán en la vía económico-coactiva las multas y los impuestos, pues la legislación fiscal secundaria señala, en forma más amplia, que son susceptibles de ejecución los créditos fiscales.

También, es de precisarse que este mismo precepto constitucional presenta otros dos problemas, pues es claro que está diseñado en términos de garantizar el cobro de multas e impuestos mediante los bienes de las personas, pero no indica cuál es límite de esa ejecución (ya que puede llegar a comprender la mayoría o la totalidad de los bienes de las personas), otorgándole alcances amplísimos y comprometiendo el derecho a un mínimo vital para proveer a su subsistencia, así como la de su familia o dependientes económicos.<sup>6</sup> También, este precepto alude en general a las personas, siendo que, en sentido estricto, los únicos susceptibles de ser objeto de estos procedimientos ejecutivos son los contribuyentes y los responsables fiscales.

Si este derecho ya se encuentra reconocido en los instrumentos internacionales suscritos por México y la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación ha señalado que tiene eficacia en el ámbito de las relaciones jurídico tributarias, no hay ninguna razón para que no se establezca expresamente ese derecho en el texto constitucional a que hemos venido aludiendo y se indiquen los parámetros que permitan constatar su respeto y efectividad, tanto en el ámbito de la configuración meramente normativa, como en su cumplimiento

<sup>6</sup> En su momento, la Doctora Lomelí Cerezo, acertadamente señaló que el decomiso constituye la cesación o privación del derecho de propiedad y significa la máxima limitación a que tal derecho se encuentra eventualmente expuesto. En este sentido, la ejecución coactiva sobre el patrimonio de las personas debe contar con límites claramente establecidos, para proteger sus condiciones mínimas de subsistencia. Margarita Lomelí Cerezo, *Derecho fiscal represivo*, p. 92.

y aplicación real por los operadores jurídicos. Por lo tanto, si en respeto de este postulado hay límites para el ejercicio de la facultad impositiva (crear la contribución), no hay razón válida que justifique la inaplicación de ese mismo principio tratándose de la ejecución y cobro coactivo de los créditos fiscales.<sup>7</sup>

Ante tales inconsistencias del artículo 22 Constitucional con el resto de los preceptos de nuestro ordenamiento fundamental, así como su falta de armonía con la legislación secundaria, resulta conveniente apuntar tres posibles rectificaciones:

- Indicar que la aplicación de bienes es procedente para el pago de todo tipo de créditos fiscales;
- Precisar que las personas que pueden encontrarse sujetas a esos procedimientos de cobro coactivo son los contribuyentes y todos aquellos que legalmente sean considerados como responsables de pagar los créditos fiscales; y
- Reconocer que, en materia de cobro coactivo de créditos fiscales, se debe respetar el derecho al mínimo vital, para que una persona pueda proveer a su subsistencia y la de su familia o dependientes económicos, precisando los parámetros básicos para hacer efectivo este derecho.

Efectuadas las precisiones que anteceden, tenemos otro aspecto de muy alta importancia: La falta de pago de una contribución puede generar también consecuencias que inciden directamente en la libertad personal de los ciudadanos, pues sobre este particular, el último párrafo del artículo 17 Constitucional, establece que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.

En una primera lectura, bastante superficial, se pensaría que las deudas fiscales no darían lugar a la aplicación de sanciones del orden penal, aduciendo una interpretación extensiva en cuanto a lo que se consideran deudas de

<sup>7</sup> Desde una óptica garantista y de derechos humanos, consideramos insostenible lo señalado en la *MÍNIMO VITAL. ESE DERECHO ES INAPLICABLE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, TRATÁNDOSE DE PERSONAS JURÍDICAS*, tesis aislada II.1o.9 A (10a.), 2009431, Gaceta del *Semanario Judicial de la Federación*, Primer Tribunal, Constitucional y Administrativa, Décima Época, T. III, L. 19, junio de 2015, p. 2311. En esta tesis el argumento para no aplicar este principio radica en que, desde su punto de vista, de aceptarse la aplicación de este derecho humano como límite de la facultad económico-coactiva, solo alentaría el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Cómo se puede apreciar fácilmente, es un argumento del todo inconsistente y que no identifica el contenido o núcleo duro de ese derecho.

carácter civil. Empero, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, en precedentes aislados, ha interpretado que esa exclusión punitiva solo opera cuando se trata de deudas estrictamente civiles y sin que medie la comisión de algún delito de orden patrimonial, como pudiera ser el fraude. Por lo tanto, toda vez que las deudas fiscales derivan de la ley y existe una relación de *supra* a subordinación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes junto con los responsables fiscales, dichas deudas no se encuentran dentro de ese supuesto constitucional y, en consecuencia, la imposición de penas privativas de la libertad si procede en el caso de las deudas de carácter fiscal.<sup>8</sup>

De esta suerte, el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se circunscribe a la prohibición del aprisionamiento por deudas de carácter puramente civil, lo cual se limita a las relaciones establecidas entre un deudor y un acreedor en el ámbito del derecho privado, razón por la cual los adeudos generados con motivo de la aplicación de leyes de carácter público, como es el caso de las leyes impositivas, quedan excluidas del ámbito protector de este precepto constitucional. En consecuencia, la defraudación fiscal por omitir el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, no viola la citada norma constitucional, ya que la deuda deriva de leyes de carácter público y el bien jurídicamente protegido es el patrimonio del fisco federal.

Así, queda de manifiesto que la falta de pago cabal, completo y oportuno de las contribuciones puede dejar expuestas a las personas a un doble esquema de consecuencias: por un lado, la ejecución coactiva sobre su patrimonio; y por otro, la posibilidad de que se entablen procedimientos del orden penal y se le impongan sanciones privativas de la libertad.

Esto se corrobora si se toma en cuenta que, mediante la reforma al artículo 2º de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada,<sup>9</sup> se sancionan como

<sup>8</sup> CRÉDITO FISCAL. NO TIENE CARÁCTER DE DEUDA CIVIL PARA LOS EFECTOS DE APLICACIÓN DEL ARTICULO 17 CONSTITUCIONAL, tesis aislada 246099, *Semanario Judicial de la Federación*, Administrativa, Séptima Época, Vol. 37, Séptima Parte, p. 17; DEFRAUDACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ ESE TIPO PENAL, NO VIOLA EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, tesis aislada 1a. X/2004, 182212, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, T. XIX, febrero de 2004, p. 86.

<sup>9</sup> Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal.

delitos cometidos por delincuencia organizada el contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación; la defraudación fiscal, en los términos previstos en los artículos 108 y 109, fracciones I y IV, del Código Fiscal de la Federación, cuando el monto de lo defraudado supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del referido Código Fiscal Federal; y las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, que superen tres veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del citado Código Fiscal.

En directa relación con lo anterior, en la reciente reforma al segundo párrafo del artículo 19 de la Constitución Federal en materia de prisión preventiva oficiosa, se incluyeron como delitos que ameritan esta medida, entre otros, los de contrabando y cualquier actividad relacionada con falsos comprobantes fiscales.<sup>10</sup>

De actualizarse alguna de las hipótesis antes señaladas, los probables responsables quedarían inmediatamente expuestos a que se les aplique la prisión preventiva oficiosa y que se ejerzan en su contra las acciones de extinción de dominio, previstas en los artículos 19, segundo párrafo, y 22, tercero, cuarto y quinto párrafos, de la Constitución Federal.

De esta manera, queda evidenciado que, en materia fiscal, el incumplimiento en el pago de contribuciones y de las demás obligaciones accesorias o complementarias que se generen puede dar lugar que se ejerzan, simultáneamente, la coacción patrimonial en la vía administrativa y la imposición de sanciones del orden penal.

No está por demás precisar que no se puede gravar por la vía tributaria la comisión de delitos o actos ilícitos pues, por un lado, tales conductas y actos solo son materia de la sanción legalmente aplicable; y por otra, el mero hecho de declarar y pagar una contribución por esos conceptos se equipararía a una confesión, con todas las consecuencias jurídicas que una actuación de esta índole generaría. De ahí que, a pesar de que el texto constitucional no prevé la tributación sobre delitos y actos ilícitos, ni tampoco el resto de la legislación secundaria, es claro que se trata de una cuestión que, por su propia naturaleza,

<sup>10</sup> Decreto por el que se reforma el párrafo segundo del artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de prisión preventiva oficiosa.

no amerita mención expresa alguna, pues basta con que se prevean las ilicitudes y se les impongan las sanciones correspondientes.<sup>11</sup>

Otro aspecto importante a resaltar en torno a las contribuciones lo constituyen los principios y los derechos fundamentales que se derivan del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución que, de manera expresa o implícita, son los siguientes:<sup>12</sup>

- Legalidad y reserva de ley en materia tributaria.<sup>13</sup>
- Proporcionalidad y equidad.
- Por regla general estén destinadas a sufragar el gasto público y, de manera extraordinaria, pueden estar predestinadas a un gasto público especial cuando así lo establezca una ley.<sup>14</sup>
- Su principal finalidad económica es de índole recaudatoria y, de hecho, es la razón que justifica su creación. Empero, por excepción y de manera complementaria, pueden tener fines extrafiscales.<sup>15</sup>
- Concurrencia tributaria entre la Federación, los Estados, los municipios y la Ciudad de México, salvo las excepciones que se establecen en otros preceptos constitucionales en los cuales se delimitan ámbitos exclusivos en favor de la Federación o de los municipios, así como prohibidos o condicionados a las Entidades Federativas y la Ciudad de México.

<sup>11</sup> Con gran acierto el Doctor Ortega Maldonado señala que no puede considerarse la tributación de los hechos ilícitos como una sanción y, por otro lado, que las contribuciones no solo tienen una finalidad económica-jurídica, sino también de moral-social, porque no se pueden considerar como aptas para pagar contribuciones las actividades que otras normas del mismo sistema jurídico las reputa como ilícitas o delitos. Juan M. Ortega Maldonado, *Explicación jurídica de los impuestos*, pp. 105-106.

<sup>12</sup> *Vid.*, Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, pp. 47-68; Sonia Venegas Álvarez, *Derecho fiscal*, pp. 3-93.

<sup>13</sup> Los principios de legalidad y de reserva de ley están íntimamente relacionados, pero son diferentes. *Vid.*, Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, pp. 38-71.

<sup>14</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*, Constitucional y Administrativa, Novena Época, T. X, noviembre de 1999, p. 26; IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV, tesis de jurisprudencia, *Semanario Judicial de la Federación*, Constitucional y Administrativa, Séptima Época, Vol. 181-186, Primera Parte, p. 244.

<sup>15</sup> *Vid.*, Mariana Merino Collado, *Fines extrafiscales. Sus límites constitucionales*, pp. 71-85 y 94-97.



- Territorialidad, entendida como el ámbito espacial de validez dentro del cual las contribuciones son aplicables.<sup>16</sup> Sin embargo, este principio no impide que, en un momento determinado, el legislador pueda emplear otros criterios de vinculación o sujeción impositiva, como el de la nacionalidad, mediante el cual los contribuyentes tendrían que cumplir con la contribución por el solo hecho de ser mexicanos, con independencia de su lugar de residencia o donde lleven a cabo sus actividades económicas.

Estos principios han sido reconocidos tanto por la doctrina como por la jurisprudencia nacional y pueden ser objeto de un análisis preeminente cuando se cuestiona si la ley que establece una contribución se ajusta al marco constitucional vigente.<sup>17</sup>

En tal sentido, aunque esta norma no se encuentre dentro del capítulo de derechos humanos y sus garantías, se ha reconocido que contiene esos derechos y que los mismos son susceptibles de tutela judicial, fundamentalmente por la vía del juicio de amparo.<sup>18</sup> Esta postura interpretativa, en nuestra opinión, es correcta; primeramente, porque todo el texto constitucional es supremo y digno de observancia; además, porque la existencia de un derecho

<sup>16</sup> El ámbito especial de validez de las contribuciones estatales y municipales se desprende claramente de los artículos 115, párrafo primero, y 121, fracción I, de la Constitución Federal, en los cuales se alude claramente a su correspondiente división territorial. En cambio, no hay una acotación así de precisa respecto de las contribuciones federales, por lo cual, en algunos casos, pueden suscitarse dudas sobre los efectos extraterritoriales de algunas contribuciones, como sucede en el caso de la fracción I del artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que obliga a los contribuyentes residentes en México a pagar este impuesto respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

<sup>17</sup> *Vid.*, LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL, tesis de jurisprudencia P./J. 77/99, 193475, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Constitucional y Administrativa, T. X, agosto de 1999, p. 20.

<sup>18</sup> *Vid.*, Salvador Rocha Díaz, *Estudios jurídicos y otros escritos*, pp. 39-45; IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS, tesis de jurisprudencia 232308, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Vol. 187-192, p. 111; LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL, tesis de jurisprudencia P./J. 77/99, 193475, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. X, agosto de 1999, p. 20; IMPUESTOS. AL EJERCER SU CONTROL CONSTITUCIONAL, EL JUEZ DEBE TENER EN CUENTA SU ESTRECHA RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS Y LA POSIBILIDAD DE QUE EL ESTADO PUEDA GARANTIZARLOS A TRAVÉS DE SU IMPOSICIÓN, tesis aislada II.2o.A.13 A (11a), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segundo Tribunal Colegiado, Administrativa, Undécima Época, T. V, L. 31, noviembre de 2023, p. 4704.

fundamental no depende de su inclusión en un apartado o grupo de artículos, sino que se le reconozca como tal para otorgarle plena exigibilidad y que sea merecedor de la tutela judicial.

De esta suerte, se aprecia que el muy escueto texto del artículo 31, fracción IV, constitucional ha sido uno de los principales ejes de los derechos humanos en materia contribuciones. Sin embargo, resulta evidente que, hasta el momento, no se han desarrollado ni incorporado todos los derechos que deben respetarse en materia de contribuciones. Por esa razón, en la actualidad se cuestiona cada vez más que en México los derechos humanos en materia tributaria no hayan sido objeto de una reforma que los establezca y precise con la mayor claridad posible.

En efecto, si hay un aspecto en el cual podemos indicar que el texto fundamental se ha mantenido muy restringido, es en el establecimiento de un sistema expreso de derechos humanos en materia de contribuciones.<sup>19</sup> Este aspecto es sumamente relevante si se toma en consideración que el carácter claramente imperativo del derecho fiscal y sus claros vínculos con el derecho penal requiere de un esquema de derechos que proteja a los ciudadanos en cuanto que contribuyentes, cuando menos, en los ámbitos: 1) Legislativos (principios que debe respetar el legislador al ejercer sus facultades en la materia); 2) Sustantivos (referidos al contenido y alcance de las obligaciones tributarias); 3) Administrativos (los postulados esenciales que deben respetar todas las autoridades administrativas competentes en materia fiscal al ejercer sus atribuciones para recaudar, fiscalizar, sancionar y entablar los procedimientos de cobro coactivo); y 4) Adjetivos (los principios rectores de los procedimientos administrativos y jurisdiccionales cuanto están de por medio el cobro de contribuciones y los derechos humanos de los contribuyentes).

Si bien es cierto que los derechos humanos en materia tributaria pueden ser objeto de ampliación y de especificación, junto con la creación de sus respectivas garantías procesales e institucionales para poder hacerlos efectivos, no

<sup>19</sup> Para el Doctor Ortega Maldonado, en la actualidad, el estudio de las contribuciones transita de ser un fin en sí mismas, a ser el medio a través del cual se procura alcanzar la dignidad de las personas; esto es, las contribuciones pasan de ser un objeto de estudio propio a convertirse en el instrumento financiero idóneo, poder obtener todos los recursos económicos indispensables para hacer efectivos los derechos humanos, pero sin perder de vista que las propias contribuciones tienen que respetar puntualmente esos mismos derechos. Juan M. Ortega Maldonado, *Explicación jurídica de los impuestos*, pp. XVI-XVII.

debe perderse de vista que las autoridades hacendarias los percibirían como limitaciones o condicionantes para hacer efectiva la recaudación. Por lo tanto, el diseño de este esquema de derechos humanos requiere de un cuidadoso equilibrio entre las facultades de la autoridad fiscal y los correlativos derechos y obligaciones del contribuyente.

Asimismo, no puede obviarse que la existencia de los delitos fiscales y de las sanciones administrativas constituyen mecanismos sumamente eficientes de intimidación para obtener el cumplimiento de las obligaciones impositivas. Ello, desde el punto de vista del derecho penal podría considerarse como una forma de obtener la tutela efectiva de los bienes jurídicos protegidos; pero desde el punto de vista administrativo y de política fiscal, se ha cuestionado el empleo de estos instrumentos.<sup>20</sup> Se trata, en suma, de un esquema de supervigilancia.

Resulta preciso señalar, además, que, en este punto, el interés público es un aspecto que se encuentra presente por igual tanto en la recaudación tributaria, como en la sanción de los ilícitos administrativos y penales y en la plena observancia de los derechos humanos.

Lo anterior nos permite apreciar que se trata de un conjunto de cuestiones que debe ser cuidadosamente analizado mediante el empleo de un amplio número de juicios de ponderación, en razón de que se busca que la recaudación fiscal se lleve a cabo con la mayor eficiencia, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Esas posibilidades jurídicas se identificarán mediante los principios y reglas jurídicas que aparezcan como opuestas a la recaudación (ya sea del orden administrativo y penal, o bien, del sistema de derechos humanos), mientras que las posibilidades reales se derivarán de enunciados fácticos que identifiquen la complejidad el contexto en el que se podría verificar su posible aplicación (tales como los económicos, sociales, políticos, mediáticos, etcétera), lo cual requiere la confrontación de principios opuestos o de los principios que respaldan reglas opuestas, para así determinar si las medidas adoptadas en cada situación resultan idóneas, racionales y proporcionales con respecto de los fines que se persiguen.

<sup>20</sup> Jesús Zamora Pierce, “El delito de omisión de declaraciones fiscales”, pp. 1535-1545; Leticia Cordero Rodríguez y Gerardo Rojas Trujillo, *Terrorismo*, pp. 13-14.

## II. La pluralidad de contribuciones

Como ha sido señalado, la Constitución Federal no conceptúa ni detalla cuántos tipos de contribuciones deben existir, simplemente alude a ellas.

Se comprende que al haberlo hecho así, el constituyente le confirió el legislador secundario un cierto grado de libertad de configuración normativa; es decir, que él puede determinar qué son las contribuciones, cuántos tipos específicos hay y emitir todas las disposiciones normativas necesarias para regularlas.

Es así como, en el ámbito federal, hay cuatro tipos de contribuciones,<sup>21</sup> cada una con sus leyes especiales. En cambio, en los ámbitos estatales el número puede variar ya que pueden ser de cuatro,<sup>22</sup> tres<sup>23</sup> o dos tipos.<sup>24</sup>

De esta manera, se advierte de manera general que, actualmente, en el sistema fiscal interestatal mexicano hay de cuatro a dos tipos de contribuciones, y que la forma en la cual se conceptualizan es muy similar.

No obstante, cabe cuestionar si puede haber más contribuciones o hemos llegado al límite máximo de cuatro. En respuesta a esta duda considero que, sí puede haber más formas específicas de contribuciones porque no se trata de un número limitado (*numerus clausus*), sino de un caso en el cual pueden crearse más,<sup>25</sup> siempre y cuando estén debidamente justificadas, tengan una clara racionalidad en cuanto al destino de los recursos económicos recaudados y sean respetuosas de los límites constitucionales establecidos.<sup>26</sup>

<sup>21</sup> Conforme al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación son impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

<sup>22</sup> *Vid.*, Artículos 9º del Código Financiero del Estado de México y Municipios; 2º del Código Fiscal del Estado de Guerrero; 2º del Código Fiscal del Estado de Sonora.

<sup>23</sup> Como acontece en el caso de los artículos 9º del Código Fiscal de la Ciudad de México; 9º, 10, 11 y 12 del Código Financiero del Estado de Tlaxcala; 24 del Código Fiscal del Estado de Querétaro; 3º del Código Fiscal para el Estado de Oaxaca; 3º, 9º, 10 y 11 del Código Fiscal del Estado de Hidalgo; 3º del Código Fiscal del Estado de Quintana Roo; 20 del Código Fiscal del Estado de Morelos; 3º del Código Fiscal del Estado de Nuevo León; 3º del Código Fiscal para el Estado de Coahuila de Zaragoza, que prevén únicamente la existencia de impuestos, derechos y contribuciones de mejoras.

<sup>24</sup> Los artículos 13 del Código Financiero de Veracruz; 4º, 6º y 7º del Código Fiscal del Estado de Jalisco; 4º del Código Fiscal del Estado de Puebla, contemplan los impuestos y los derechos.

<sup>25</sup> Esta opinión es coincidente con lo expuesto por: Juan M. Ortega Maldonado, *Lecciones de derecho fiscal*, pp. 25 y 28-29.

<sup>26</sup> *Vid.*, Ángel Baena Aguilar, “Nuevos Impuestos ambientales”, p. 379.

Para ilustrar la afirmación que antecede, podemos exponer dos ejemplos de situaciones en las cuales se podrían crear contribuciones, distintas de las que actualmente existen en nuestra legislación:

- En el caso de los desastres naturales (sismos, cambios climatológicos, etcétera) es común que, cuando ocurren, se requieren recursos económicos para las reparaciones de los bienes dañados y hacer cuantiosas inversiones para que se puedan generar las condiciones necesarias para la reanudación de las distintas actividades económicas y laborales. En estos casos, la creación de una contribución puede ser válidamente instituida, ya que tendría por finalidad contar con la anticipación suficiente todos los recursos que son precisos para hacer frente a las consecuencias de este tipo de eventos.
- Otro supuesto es el de los daños ambientales que suelen ser bastante costosos, de difícil remediación y que requieren de mucho tiempo para poder llevar a cabo una restauración a condiciones similares a las que hubo antes de que se produjeran los eventos dañinos. Aquí la contribución puede ser establecida para generar un fondo de reparaciones y remediaciones de daños ambientales, muy similar al *superfondo* (*superfund*) que existe en los Estados Unidos de Norteamérica,<sup>27</sup> en el cual los contribuyentes podrían aportar de manera proporcional al riesgo que genera su actividad, a una medida de siniestralidad anual por los daños efectivamente ocasionados y a una cuota mínima.

Lo apuntado solo constituyen dos ejemplos de las posibilidades de creación de contribuciones destinadas para gastos públicos específicos y que, simultáneamente, pueden perseguir válidamente fines de índole extrafiscal. Sobre este tópico, el Doctor Ortega Maldonado acertadamente señala:

En otras palabras, dentro de los instrumentos con los que cuenta el sistema jurídico para lograr ese cometido de prevención o reducción de los efectos de los riesgos, los tributos juegan un papel relevante, por lo que no debe dudarse que éstos, pueden y deben participar para lograr uno de los objetivos constitucionales: prevenir o minimizar los efectos de las ‘molestias y riesgos permitidos’.<sup>28</sup>

<sup>27</sup> *Vid.*, Leyes y reglamentaciones que afectan los desechos marinos. También *vid.*, EPA, El programa del *superfund*. Guía del ciudadano para el programa del *superfund* de la Agencia de Protección Ambiental de los Estados Unidos (U.S. EPA).

<sup>28</sup> Juan M. Ortega Maldonado, *El derecho fiscal en la sociedad del riesgo*, p. 74.

(...)

De las contribuciones sobre molestias y riesgos permitidos, aunque pueden tener otra denominación, lo importante es retener que se basan en la idea de que el Estado puede establecer unos límites sobre ciertos ámbitos, situaciones o conductas realizados por particulares, cuando por sus circunstancias de intensidad o peligrosidad, afectan o pueden afectar a la colectividad, aunque resulten útiles o necesarias socialmente y subordinar la posibilidad de su ejercicio o disfrute, al cumplimiento de los requisitos legales y el pago de una tarifa.<sup>29</sup>

En directa relación con este aspecto, existe una discusión sobre si la tributación ambiental es una categoría distinta o puede ser parte de las formas de contribuciones ya existentes. Sobre este debate, Miguel Buñuel González apunta:

Algunos tributos medioambientales responden con claridad a las definiciones legales de tasas o impuestos; por consiguiente, los tributos medioambientales no constituyen una categoría tributaria que se añada a las demás. Sin embargo, como ya hemos analizado, la clasificación tradicional de los tributos se adapta mal a las peculiaridades de los gravámenes extrafiscales en general y de la fiscalidad ambiental en particular. Esta situación genera distorsiones importantes en el régimen jurídico de los tributos medioambientales, puesto que el régimen varía en función de la categoría tributaria en que se encuadren (pensemos en el alcance de la reserva de ley o en el régimen de distribución de competencias).<sup>30</sup>

Es importante aclarar que las dos propuestas de contribuciones que comentamos no son exclusivamente medioambientales, ya que una de ellas está destinada solamente a financiar los gastos que se generan con motivo de la prevención, atención y restauración de daños o catástrofes colectivas.

Por otra parte, sostenemos que estas dos propuestas consisten en una categoría de contribución distinta a las ya existentes en el ámbito federal en México, por las razones siguientes:

<sup>29</sup> *Ibid.*, pp. 80-81.

<sup>30</sup> Manuel Buñuel González, *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, p. 107.

- a) No son un impuesto, porque no se grava una manifestación de riqueza existente, ya que su finalidad es obtener recursos para financiar la atención de un evento riesgoso futuro.
- b) No son un derecho porque no tiene un carácter contraprestacional en tiempo presente; es decir, el Estado no proporciona un servicio público y el contribuyente no percibe un beneficio individualizado. Tampoco está de por medio el uso, aprovechamiento o explotación de un bien del Estado, ya que, más bien, se trata de atender o reparar las afectaciones que pueden recaer sobre bienes de particulares o del Estado, en caso de que se actualice el siniestro.
- c) No son una contribución de mejora en el concepto que actualmente tiene la legislación mexicana, porque no se están compensando los costes de una obra pública ya ejecutada o que se esté llevando a cabo en el presente; ni se está contribuyendo en razón de un beneficio individualizado por razón de una obra pública. Como se ha venido señalando, se trata de un mecanismo de financiamiento de previsión que permita contar con los recursos suficientes para atender estas eventualidades.
- d) Finalmente, resulta evidente que no se trata de una aportación de seguridad social porque no está de por medio una relación de trabajo, ni la atención del trabajador y su familia en cuanto beneficiario y derechohabientes de un sistema de seguros sociales administrado por una institución de seguridad social.

En razón de los elementos antes señalados, es claro que las categorías específicas de contribuciones actualmente existentes en México no resultan adecuadas para la atención de una problemática como la que aquí se plantea y, de ahí, que se considera conveniente abordar el diseño de un nuevo tipo de contribución que, en este caso y por razón de su finalidad, es por un riesgo.

Por otro lado, si bien es cierto que una de las propuestas que hemos formulado incide en lo que se considera una contribución por gasto ambiental, en tanto que, como acertadamente lo señala la Doctora Gabriela Ríos Granados: “busca distribuir el coste de las obras de reparación entre los sujetos contaminantes”,<sup>31</sup> es conveniente aclarar que, en este caso, materia de análisis, la finalidad no consiste solamente en crear un mecanismo compensatorio de los

<sup>31</sup> Gabriela Ríos Granados, *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, p. 176.

daños (*compensatio lucri cum damno*), pues en las dos propuestas existe de por medio una finalidad preventiva de un riesgo objetivamente detectado, razón por la cual no es necesario esperar hasta que ocurra el evento lesivo para que se empiecen a recaudar estas contribuciones y, muchos menos, que solo paguen la contribución los agentes que causaron el daño ambiental. Dicho de otra manera, el acento no está colocado en la compensación de los daños una vez que estos ocurren ni su objeto es compensar un gasto realizado, sino en su finalidad principal radica en la prevención y el obtener los fondos suficientes con anticipación a cualquier probable actualización del suceso dañino.

Por otro lado, cabe señalar que la Doctora Ríos Granados alude a un caso de la legislación española en el cual se previene la reparación de esos daños mediante la figura de las contribuciones de mejora,<sup>32</sup> pero en este caso, bajo una modalidad negativa, ya que no se trata de una compensación por razón de un beneficio recibido, sino en atención a que se busca compensar la reparación de un daño ya existente y cuyos costes ya se conocen.<sup>33</sup>

Por ende, en esta propuesta, la ubicación de una contribución por gasto es parcialmente adecuada, pero con la clara diferencia de su finalidad preventiva y que el probable resarcimiento o pago de los daños a cargo de los sujetos causantes responsables queda aparte de este tratamiento y puede ser atendido de manera simultánea o concurrente en otras vías.

Una vez efectuadas las anteriores aclaraciones y, como se puede apreciar, la creación de nuevos tipos de contribuciones es posible, pero implica necesariamente superar los modelos existentes hasta el momento, ya que van a responder a otro diseño, persiguen finalidades específicas y deben estar dotadas de una racionalidad propia (principios específicos, necesidades de satisfacer, las manifestaciones de riquezas sujetas al gravamen, la determinación de la idoneidad de la o las tasas tributarias, etcétera).

Un posible cuestionamiento respecto del aumento de estas figuras podría ser el relacionado con el sacrificio económico que resentirían los contribuyentes. Sin embargo, esta interrogante se supera fácilmente si tomamos en cuenta que todas las contribuciones deben ser generales para que se distribu-

<sup>32</sup> En concreto, se refiere a los artículos 451 y 469 la Ley del Régimen Local, con la aclaración de que, en la fecha de publicación de su obra en el año 2008, en el régimen local de España no existe una contribución análoga. *Ibid.*, p. 174.

<sup>33</sup> *Ibid.*



yan lo más equitativamente posible entre toda la población; que requieren ser proporcionales o acordes a su capacidad económica; su graduación o modulación temporal (en razón del tiempo que tardarían en reunirse los recursos económicos suficientes); y que el efecto final sería benéfico si se administran correctamente dichos recursos.

Además, la recaudación tributaria en México sigue siendo baja, pues en el año 2022 fue del 16.9% con respecto del Producto Interno Bruto (PIB), mientras que en otros países de América Latina y el Caribe fue del 21.5% y en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) fue del 34%.<sup>34</sup>

Una vez realizadas las precisiones que anteceden y dejando debidamente señalado que las contribuciones es un modelo abierto (*numerus apertus*) y que pueden seguirse creando nuevos tipos de ellas, en la actualidad, en el ámbito fiscal federal mexicano, las contribuciones pueden ser:

- Impuestos. Cuando se grava una situación jurídica o de hecho que es reveladora de capacidad económica contributiva y los recursos obtenidos se destinan, en general, para el gasto público, sin que el contribuyente reciba a cambio un beneficio directo e individualizado.
- Derechos. Se actualizan cuando se paga por la prestación de un servicio público,<sup>35</sup> o bien por el uso, aprovechamiento y explotación de bienes del dominio público del Estado.<sup>36</sup> En este tipo de contribución, el importe de la prestación económica está directamente relacionada con el coste de los servicios públicos que proporciona el Estado<sup>37</sup> o con la

<sup>34</sup> OCDE, Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2024–México.

<sup>35</sup> *Vid.*, DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA, tesis de jurisprudencia P./J. 41/96, 200083, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Constitucional y Administrativa, T. IV, julio de 1996, p. 17.

<sup>36</sup> Nuestro máximo tribunal ha reconocido la constitucionalidad de este tipo de derechos y ha precisado que su proporcionalidad está determinada por el grado de deterioro o menoscabo que puedan resentir los bienes del dominio público con motivo de la actividad que lleven a cabo los particulares; es decir, es un instrumento a través del cual se produce una especie de compensación económica de esos bienes del dominio público. *Vid.*, DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE LA NACIÓN. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, tesis de jurisprudencia 2a./J. 27/2010, 165045, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Novena Época, Constitucional y Administrativa, T. XXXI, marzo de 2010, p. 1031.

<sup>37</sup> *Vid.*, DERECHOS POR SERVICIOS. PARA DETERMINAR SI TIENEN ESA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES CUYA OBLIGACIÓN DE PAGO ESTÁ VINCULADA CON UN DETERMINADO ACTO DEL ESTADO, ES NECESARIO ANALIZAR LA RELACIÓN

compensación del deterioro que resienten los bienes que conforman su patrimonio. De ahí que su pago tiene un claro carácter contraprestacional y la proporcionalidad de su importe depende del costo del servicio público o del grado de utilización de los bienes y su probable menoscabo. Además, tienen como nota distintiva el que siempre existe un beneficio individualizado y directo hacia una o varias personas claramente identificables.

- Aportaciones de seguridad social. Este tipo de contribuciones se han instituido para financiar todas las prestaciones que se proporcionan en materia de seguridad social a cargo de ciertas entidades públicas. Para que se generen este tipo de contribuciones es un presupuesto indispensable que exista una relación de trabajo. Ciertamente es que los principales beneficiarios de las prestaciones del sistema de seguridad social son los trabajadores, sus familiares y dependientes económicos, en su calidad de derechohabientes, pero también lo es el empleador, en tanto que los institutos asumen el pago de las enfermedades y los riesgos laborales, así como de las prestaciones en materia de seguridad social, dentro de ciertos límites.

En razón de lo anterior, estas aportaciones se encuentran directamente relacionadas con los importes económicos de los salarios pagados, la siniestralidad de las actividades económicas y laborales, así como la cobertura o amplitud de las prestaciones de seguridad social que se otorgan. Dados todos estos componentes, se ha considerado que las aportaciones de seguridad social están dotadas de un claro sentido social (en relación a la clase social o grupo social a la que está dirigida) y sustentadas en la solidaridad (la captación de recursos mediante esta figura permite financiar el sistema de seguros sociales).<sup>38</sup>

- Contribuciones de mejora. Estas se actualizan cuando se lleva a cabo una obra pública que genera un incremento de valor (plus valor) o be-

JURÍDICA DE LA CUAL SURGE LA REFERIDA OBLIGACIÓN, tesis de jurisprudencia 2a./J. 28/2010, 165046, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Novena Época, T. XXXI, marzo de 2010, p. 953.

<sup>38</sup> *Vid.*, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCION PECULIAR, tesis aislada P. LXX/95, 200290, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Constitucional y Administrativa, T. II, octubre de 1995, p. 74.

neficio directo a un conjunto identificable de personas que son propietarias de ciertos bienes inmuebles. En este caso, sin que la obra realizada pierda su carácter de pública, las personas directa e inmediatamente beneficiadas deben contribuir con una porción del costo de la obra, ya que es una forma de compensar el beneficio directo e individualizado que reciben de una obra pública.

Los criterios para identificar a los contribuyentes normalmente resultan de una combinación de un criterio territorial (para la ubicación de los bienes inmuebles que han percibido el incremento de valor) y el uso de un censo (para saber quiénes son las personas propietarias de esos inmuebles); mientras que su importe lo determinan el costo de la obra y su división o reparto equitativo entre las personas beneficiarias, así como del grado de beneficio directo y diferenciado que han percibido, a diferencia del resto de la población.<sup>39</sup>

Con base en lo expuesto, se aprecia que las contribuciones se distinguen entre sí con base en tres aspectos fundamentales:

- Por lo que es materia del pago de la prestación económica. Solamente los impuestos están relacionados con situaciones económicas reveladoras de aptitud contributiva sin recibir a cambio un beneficio directo o una contraprestación; mientras que las demás contribuciones están referidas a un esquema de beneficios claramente identificados.
- Por su relación con el gasto público. Mientras que los impuestos se destinan en general para los gastos públicos, las otras tres especies de contribuciones claramente se destinan a financiar un gasto público específico. Por ejemplo, el pago de los derechos permite la viabilidad financiera y continuidad de los servicios públicos, o bien, compensa el menoscabo que resienten los bienes del dominio público. Las aportaciones de seguridad social son un instrumento para financiar los gastos del sistema de seguros sociales a cargo de las instituciones públicas. Las contribu-

<sup>39</sup> *Vid.*, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. PARA QUE CUMPLAN CON LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES NECESARIO QUE LA CANTIDAD A PAGAR GUARDE RELACIÓN CON LA MAGNITUD DEL BENEFICIO OBJETO DEL TRIBUTO (INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES), DERIVADO DE LA OBRA PÚBLICA RESPECTIVA, EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESTANTES OBLIGADOS, tesis aislada IV.2o.A.244, 168171, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segundo Tribunal Colegiado, Novena Época, Administrativa, T. XXIX, enero de 2009, p. 2674.

ciones de mejoras son un mecanismo de recuperación del costo de una obra pública que se establece a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio económico con motivo del plusvalor que experimentan sus inmuebles en razón de la proximidad con una obra pública.

- Por la contraprestación o la recepción de un beneficio individualizado. En los derechos, las aportaciones de seguridad social y en las contribuciones de mejoras, los contribuyentes reciben un beneficio identificable y que es susceptible de cuantificación económica. En cambio, en los impuestos no es posible hacer esto, ya que no hay un beneficio directo, individualizado y medible.

## ***Fuentes de consulta***

### ***Bibliográficas***

- Agirreazkuenaga, Iñaki. *La coacción administrativa directa*. Madrid, Civitas, 1990.
- Álvarez Alcalá, Alil. *Lecciones de derecho fiscal*. 2ª ed., México, Oxford, 2016.
- Baena Aguilar, Ángel. “Nuevos impuestos ambientales”. *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yabar Sterling, Barcelona, Cedecs, 1998.
- Buñuel González, Manuel (dir.). *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*. Madrid, Civitas, 2004.
- Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho fiscal represivo*. 2ª ed., México, Porrúa.
- Merino Collado, Mariana. *Fines extrafiscales. Sus límites constitucionales*. México, Porrúa.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel. *El derecho fiscal en la sociedad del riesgo*. México, Porrúa, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Explicación jurídica de los impuestos*. UNAM, México, 2021.
- \_\_\_\_\_. *Lecciones de derecho fiscal*. 3ª ed., México, Porrúa, 2015.
- Paredes Montiel, Marat y Raúl Rodríguez Lobato. *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. México, Porrúa, 2003.
- Ríos Granados, Gabriela. *Tributación ambiental: la contribución por gasto*. México, UNAM, 2008. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2483-tributacion-ambiental-la-contribucion-por-gasto>
- Rocha Díaz, Salvador. *Estudios jurídicos y otros escritos*. México, Harla, 1991.
- Roldán Xopa, José. *Derecho administrativo*. México, Oxford, 2008.
- Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho fiscal*. México, Oxford, 2010.

## Electrónicas

- Cordero Rodríguez, Leticia y Gerardo Rojas Trujillo. *Terrorismo*. UNAM, México, s/e, pp. 13-21. <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revjurdp/cont/1/pr/pr3.pdf> (consultado el 2 de enero de 2025).
- La Agencia de Protección Ambiental de los Estados Unidos (EPA). El programa del *superfound*. Guía del ciudadano para el programa del *superfound* de la Agencia de Protección Ambiental de los Estados Unidos (U.S. EPA). Septiembre de 2004. <https://semspub.epa.gov/work/HQ/175880.pdf> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2024, México, BID, 7 de mayo de 2024. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-tax-revenues/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-mexico.pdf> (consultado el 2 de enero de 2025).
- Zamora Pierce, Jesús. “El delito de omisión de declaraciones fiscales”. *Liber ad honorem Sergio García Ramírez*, T. II, México, IIJ-UNAM, 1998, pp. 1535-1545. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/117-liber-ad-honorem-sergio-garcia-ramirez-t-ii>

## Legislación

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada el 5 de febrero de 1917 en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma el 15 de septiembre de 2024. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Código Financiero del Estado de México y Municipios, publicado el 9 de marzo de 1999 en el *Periódico Oficial “Gaceta del Gobierno”*; última reforma el 5 de abril de 2024. <https://legislacion.edomex.gob.mx/sites/legislacion.edomex.gob.mx/files/files/pdf/cod/vig/codvig007.pdf> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Código Financiero de Veracruz, publicado el 3 de abril de 2001 en la *Gaceta del Gobierno*; última reforma el 1 de julio de 2022. <https://www.legisver.gob.mx/leyes/LeyesPDF/CF01072022.pdf> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Código Fiscal de la Federación, publicado el 31 de diciembre de 1981 en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma el 12 de noviembre de 2021. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Código Fiscal para el Estado de Coahuila de Zaragoza, publicado el 2 de enero de 2004 en el *Periódico Oficial*; última reforma el 27 de diciembre de 2022. [https://www.congresocoahuila.gob.mx/transparencia/03/Leyes\\_Coahuila/coa06.pdf](https://www.congresocoahuila.gob.mx/transparencia/03/Leyes_Coahuila/coa06.pdf) (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Código Fiscal del Estado de Guerrero, número 429, publicado el 28 de diciembre de 2001 en el *Periódico Oficial del Gobierno del Estado*, Núm.104 alcance I; última reforma el 10 de noviembre de 2020. <https://congresogro.gob.mx/legislacion/codigos/ARCHI/CODIGO-FISCAL-DEL-ESTADO-DE-GUERRERO-429-2021-03-10.pdf> (consultado el 21 de septiembre de 2024).
- Código Fiscal del Estado de Hidalgo, publicado el 30 de diciembre de 2020 en el *Periódico Oficial del Estado*; última reforma el 29 de diciembre de 2023. <https://www.con->

greso-hidalgo.gob.mx/biblioteca\_legislativa/leyes\_cintillo/Codigo%20Fiscal%20del%20Estado%20de%20Hidalgo.pdf (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Código Fiscal del Estado de Jalisco, publicado el 16 de diciembre 1997, en el *Periódico Oficial*, Sección III; última reforma el 24 de febrero de 2024. [https://congresoweb.congreso.jalisco.gob.mx/BibliotecaVirtual/legislacion/C%C3%B3digos/Documentos\\_PDF-C%C3%B3digos/C%C3%B3digo%20Fiscal%20del%20Estado%20de%20Jalisco-280524.pdf](https://congresoweb.congreso.jalisco.gob.mx/BibliotecaVirtual/legislacion/C%C3%B3digos/Documentos_PDF-C%C3%B3digos/C%C3%B3digo%20Fiscal%20del%20Estado%20de%20Jalisco-280524.pdf) (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Código Fiscal del Estado de Morelos, publicado el 9 de diciembre de 2015, en el *Periódico Oficial*; última reforma el 29 de diciembre de 2023. <http://marcojuridico.morelos.gob.mx/archivos/codigos/pdf/CFISCALEMO.pdf> (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Código Fiscal del Estado de Nuevo León, publicado el 30 de noviembre de 1984, en el *Periódico Oficial*; última reforma el 13 de enero de 2023. [https://www.hcnl.gob.mx/trabajo\\_legislativo/leyes/codigos/codigo\\_fiscal\\_del\\_estado\\_de\\_nuevo\\_leon/](https://www.hcnl.gob.mx/trabajo_legislativo/leyes/codigos/codigo_fiscal_del_estado_de_nuevo_leon/) (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Código Fiscal del Estado de Puebla, publicado el 30 de diciembre de 1987, en el *Periódico Oficial del Estado de Puebla*; última reforma el 5 de agosto de 2024; <https://ojp.puebla.gob.mx/legislacion-del-estado/item/466-codigo-fiscal-del-estado-de-puebla> (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Código Fiscal para el Estado de Oaxaca, publicada el 22 de diciembre de 2012, en el *Periódico Oficial del Estado de Oaxaca*; última reforma el 16 de diciembre de 2023. [https://www.congreso.oaxaca.gob.mx/docs65.congreso.oaxaca.gob.mx/legislacion\\_estatal/Codigo\\_Fiscal\\_para\\_el\\_Estado\\_de\\_Oaxaca\\_\(Dto\\_ref\\_1614\\_aprob\\_LXV\\_Legis\\_6\\_dic\\_2023\\_PO\\_50\\_6a\\_secc\\_16\\_dic\\_2023\).pdf](https://www.congreso.oaxaca.gob.mx/docs65.congreso.oaxaca.gob.mx/legislacion_estatal/Codigo_Fiscal_para_el_Estado_de_Oaxaca_(Dto_ref_1614_aprob_LXV_Legis_6_dic_2023_PO_50_6a_secc_16_dic_2023).pdf) (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Código Fiscal del Estado de Querétaro, publicado el 21 de julio de 2014, en el *Periódico Oficial*; última reforma el 27 de enero de 2023. <https://legislacion.scjn.gob.mx/buscador/paginas/wfArticuladoFast.aspx?q=pwUhdNvCSySjs8D73SRJEMa-4sAi0GD5ut5DiW4unMp/vcCA13vtVoAELDcMkiD+hJ6KylzRehcFvxbAecq2C-TA> (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Código Fiscal del Estado de Sonora, publicado el 25 de enero de 1997, en el *Periódico Oficial*; última reforma el 28 de diciembre de 2023. <https://gestion.api.congresoson.gob.mx/publico/media/consulta?id=33629> (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Código Financiero del Estado de Tlaxcala publicado el 31 de diciembre de 2002 en el Número Extraordinario del *Periódico Oficial del Estado de Tlaxcala*; última reforma el 12 de abril de 2024. [https://congresodetlaxcala.gob.mx/archivo/leyes2020/pdf/3\\_codigo\\_financier.pdf](https://congresodetlaxcala.gob.mx/archivo/leyes2020/pdf/3_codigo_financier.pdf) (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Código Fiscal del Estado de Quintana Roo, publicado el 13 de enero 1995, en el *Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Quintana Roo*; última reforma el 24 de julio de 2024. <http://documentos.congresoqroo.gob.mx/codigos/C5-XVII-24072024-20240814T143943-L1720240724258-codigo-fiscal.pdf> (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Decreto por el que se reforma el párrafo segundo del artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de prisión preventiva oficiosa, publicado el 31 de diciembre de 2024, en el *Diario Oficial de la Federación*. [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5746525&fecha=31/12/2024#gsc.tab=0](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5746525&fecha=31/12/2024#gsc.tab=0) (consultado el 2 de enero de 2025).

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, publicado el 8 de noviembre de 2019, en el *Diario Oficial de la Federación*. [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5578269&fecha=08/11/2019](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5578269&fecha=08/11/2019) (consultado el 21 de septiembre de 2024).

Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada el 11 de diciembre de 2013, en el *Diario Oficial de la Federación*; última reforma publicada el 01 de abril de 2024.

