



**Universidad Nacional Autónoma de México**

**Doctorado en Derecho**

Instituto de Investigaciones Jurídicas

La proporcionalidad y equidad en los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE

DOCTOR EN DERECHO

PRESENTA:

Alfredo Torres Abraham

Tutor principal:

Dra. Pastora Melgar Manzanilla

Instituto de Investigaciones Jurídicas

Tutores:

Dr. Miguel Alejandro López Olvera  
Instituto de Investigaciones Jurídicas

Dr. Daniel Márquez Gómez  
Instituto de Investigaciones Jurídicas

Lectores:

Dra. Sonia Venegas Álvarez  
Facultad de Derecho, UNAM

Dr. Israel Santos Flores  
Instituto de Investigaciones Jurídicas

Ciudad Universitaria, Cd. Mx.

Octubre de 2021



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## **Agradecimientos**

*A mis hijos Alfredo y Lorenzo.*

*A mi esposa María José.*

*A mi tutora principal y amiga la Dra. Pastora Melgar Manzanilla.*

*A mi tutor el Dr. Daniel Márquez Gómez.*

*A mi tutor el Dr. Miguel Alejandro López Olvera.*

*Al Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.*

INTRODUCCIÓN .....	7
CAPÍTULO PRIMERO.....	13
JUSTIFICACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO Y COBRO DE CONTRIBUCIONES POR PARTE DEL ESTADO .....	13
I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL ESTABLECIMIENTO Y COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES.....	13
1. <i>Las teorías contractualistas y su relación con el Estado moderno.....</i>	17
2. <i>Movimientos sociales trascendentes que sustentaron al contractualismo y la determinación de la libertad del hombre en un Estado moderno .....</i>	26
II. TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN EL ESTABLECIMIENTO Y COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL ESTADO MODERNO .....	33
1. <i>Teoría de la relación de sujeción .....</i>	34
2. <i>Teoría del servicio público .....</i>	35
3. <i>Teoría de la necesidad social .....</i>	36
4. <i>Teoría del gasto público.....</i>	37
5. <i>Teoría del seguro.....</i>	38
III. TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LA ASIGNACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA.....	39
1. <i>Teoría del beneficio equivalente .....</i>	40
2. <i>Teoría de la capacidad contributiva .....</i>	42
3. <i>Teoría de la igualdad de sacrificio.....</i>	44
IV. SUSTENTO HISTÓRICO CONSTITUCIONAL PARA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO .....	45
CAPÍTULO SEGUNDO .....	51
LAS CONTRIBUCIONES: ELEMENTOS ESENCIALES Y LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.....	51

I. LAS CONTRIBUCIONES EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO Y SUS ELEMENTOS ESENCIALES.....	51
1. <i>Los elementos esenciales de las contribuciones</i> .....	53
A. Sujeto activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria .....	56
B. Objeto de la contribución.....	57
C. Base gravable .....	57
D. Tasa, cuota o tarifa .....	59
E. Época de pago .....	61
2. <i>Clasificación de las contribuciones en el derecho mexicano</i> .....	62
A. Impuestos.....	62
B. Aportaciones de seguridad social.....	65
C. Contribuciones de mejora .....	70
D. Derechos.....	71
II. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL.....	83
1. <i>Principio de vinculación o destino al gasto público</i> .....	88
2. <i>Principio de legalidad tributaria y reserva de ley</i> .....	94
3. <i>Principio de proporcionalidad tributaria</i> .....	99
4. <i>Principio de equidad tributaria</i> .....	111
III. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA EN LOS DERECHOS .....	115
CAPÍTULO TERCERO.....	125
LA POTESTAD TRIBUTARIA, LA FINALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES Y LOS DERECHOS EN EL SISTEMA JURÍDICO FEDERAL Y LA CIUDAD DE MÉXICO .....	125
I. LA POTESTAD TRIBUTARIA .....	126
1. <i>La potestad normativa tributaria</i> .....	127
2. <i>La potestad administrativa tributaria</i> .....	135

II. LA FINALIDAD FISCAL Y EXTRAFISCAL DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL DERECHO MEXICANO .....	142
III. LOS DERECHOS EN EL SISTEMA FEDERAL Y SUS LÍMITES ENTRE LOS DISTINTOS ÓRDENES DE GOBIERNO .....	152
IV. CONTRIBUCIONES EN SU MODALIDAD DE DERECHO A NIVEL FEDERAL. CONCEPCIÓN Y ALCANCES .....	158
V. CONTRIBUCIONES EN LA CIUDAD DE MÉXICO Y SU DIFERENCIACIÓN ENTRE LAS ALCALDÍAS Y EL MUNICIPIO .....	163
CAPÍTULO CUARTO .....	171
CONSTITUCIONALIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DE LOS DERECHOS .....	171
I. LOS DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE.....	174
II. EL MÍNIMO VITAL EXENTO Y LA NO CONFISCATORIEDAD DE LOS CAUSANTES DE LOS DERECHOS .....	180
III. MÍNIMO VITAL EXENTO Y NO CONFISCATORIEDAD, REQUISITOS DE VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LAS TASAS EN PAÍSES EUROPEOS .....	192
IV. LA EXTRAFISCALIDAD COMO UN ELEMENTO CORRECTIVO EN LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DE LOS DERECHOS .....	202
V. ELEMENTOS CORRECTIVOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DE LOS DERECHOS FEDERALES Y EN LA CIUDAD DE MÉXICO .....	215
1. <i>Derecho por remisión de documento migratorio señalado en la fracción I del Artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos .....</i>	<i>218</i>
2. <i>Derecho por la utilización del espacio aéreo y, en general, cualquier medio de propagación de las ondas electromagnéticas en relación con el uso de telecomunicaciones para el uso indígena, de la Ley Federal de Derechos .....</i>	<i>221</i>

3. <i>Derechos por expedición de documentos ordinarios y urgentes relacionados con los trámites del Registro Público de la Propiedad y de Comercio y del Archivo General de Notarías, del Código Fiscal de la Ciudad de México</i> .....	226
4. <i>Derechos por expedición de licencias y permisos para conducir vehículos.</i>	229
CONCLUSIONES.....	230
BIBLIOGRAFÍA .....	238

## INTRODUCCIÓN

Una de las fuentes de ingresos más importantes que tiene el país son las contribuciones. La determinación y el cobro de las contribuciones nace de una necesidad justificada que tiene el Estado de obtener recursos provenientes de sus ciudadanos para satisfacer las necesidades colectivas de sus habitantes. Ahora bien, la creación de contribuciones no puede basarse en cuestiones subjetivas o caprichosas del gobernador, porque no se trata de una relación entre gobernador y súbdito basada únicamente en el poder que ejerce el primero sobre el segundo. La potestad tributaria del Estado –es decir, la atribución que detenta el Estado para establecer tributos– tiene algunos límites; en el caso de México, dichos límites se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En este sentido, las contribuciones deben estar ajustadas a lo que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente a los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, contenidos en la fracción IV del artículo 31.

Así, todas las contribuciones y, en específico, los derechos, deben respetar los principios de proporcionalidad y equidad. Sin embargo, parte de la doctrina y la Suprema Corte de Justicia de la Nación coinciden en que la proporcionalidad y la equidad en los derechos se determina de forma diversa a la de las demás contribuciones. En la determinación de las cuotas de los derechos, a diferencia de los impuestos, no se debe atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En el caso de los derechos, las cuotas deben ser fijas e iguales para todos los que reciben servicios análogos o para los que aprovechen bienes de dominio público. Asimismo, atendiendo a la proporcionalidad, debe tomarse en cuenta el costo que tenga para el Estado la ejecución del servicio o, en su caso, el grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización, de acuerdo con la naturaleza del bien.

En México es común encontrar diversas legislaciones federales, estatales e incluso municipales, que establecen derechos que no cumplen con los principios de proporcionalidad y equidad, tal como se ha delimitado en el párrafo anterior, en atención a que, en el establecimiento de las cuotas se toman en cuenta elementos

externos que no tienen relación directa con el costo del servicio o con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público. Ello, a primera vista, parece implicar una violación a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad de los derechos; sin embargo, vale la pena considerar la opción de que, en algunos casos, resulta justificable tomar en cuenta elementos externos en la determinación de su cuota, sin que ello implique una vulneración de dichos principios tributarios, sino una ponderación de principios o derechos en busca de una mayor justicia tributaria.

Lo anterior cuestiona: ¿es posible que todos los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, que se encuentran contenidos en la legislación federal y de la Ciudad de México, respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?

El tema es amplio, por tanto, como se advierte de la pregunta inicial, se delimita el estudio material y espacial de la investigación a la federación, en el caso de los derechos federales, y a la Ciudad de México, en el caso de los derechos del fuero común. Se abarcarán leyes como el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Derechos, la Ley de Ingresos de la Federación, la Ley de Ingresos de la Ciudad de México, el Código Fiscal de la Ciudad de México, entre otras. Asimismo, se hace referencia, nacional y extranjera, a diversos criterios y jurisprudencias emitidas por Tribunales Jurisdiccionales, así como a doctrina, para fundamentar los argumentos.

Por otro lado, la delimitación temporal que cubre el estudio abarca desde 2011 hasta 2021 y se enfoca en los derechos (como especie de las contribuciones) debido a que, a partir de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, al poner los derechos al centro de toda actividad estatal, en teoría, se volvió imperativo estudiar las contribuciones con perspectiva en derechos fundamentales. Muchos de los argumentos sobre los elementos externos en la determinación de las cuotas se relacionan con los derechos humanos; en este sentido, se justifica la delimitación temporal, a pesar de que el objeto de estudio no son los derechos humanos. No obstante, se recurrió a criterios y doctrina previa a este periodo ya que, el derecho hacendario y fiscal, sentó sus bases con

anterioridad al 2011 y varios de sus postulados aún vigentes, se construyeron desde antes de ese año, por lo que no sería posible comprender la actualidad de los derechos sin dichas bases. Entonces, las teorías abordadas no son teorías nuevas, aunque pueden reinterpretarse en el contexto actual.

El objetivo general de la presente investigación es determinar si es posible que todos los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, contenidos en la legislación federal y en la Ciudad de México, respetan los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De este objetivo general deriva una serie de objetivos específicos:

- a) Explicar la justificación del establecimiento de contribuciones por parte de la autoridad a cargo de los gobernados.
- b) Identificar los tipos de contribuciones que existen en el país, haciendo especial mención a los derechos para, de esta forma, entender el concepto y la naturaleza jurídica de los derechos como contribución.
- c) Analizar y determinar el alcance y contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los principios de proporcionalidad y equidad en los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación y, de esta forma, poder determinar cómo pueden ser respetados estos principios por el legislador al establecer los derechos.
- d) Establecer si el hecho de que se tomen en cuenta elementos externos en la determinación de las cuotas de los derechos implica una violación a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, o bien si en algunos casos resulta justificable entrar en colisión con estos principios con tal de proteger otros derechos fundamentales de los particulares, buscando así una mayor justicia tributaria.

Al hablar de impuestos como contribuciones, se observa que estos principios tributarios generalmente atienden al principio de capacidad contributiva, mismo que puede ser comprendido bajo la premisa de que “paga más el que gana más”. Sin embargo, en el caso de los derechos, para que estos sean proporcionales y

equitativos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que en el establecimiento de sus cuotas se debe atender a otros factores, como el costo que tiene para el Estado prestar dicho servicio o bien el grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público.

Esta investigación resulta útil para determinar si los criterios que ha adoptado el Poder Judicial respecto a la proporcionalidad y la equidad en los derechos siguen siendo constitucional y convencionalmente válidos. O bien, si es necesario que emita nuevos criterios en los cuales reconozca que, en algunos casos y por causas justificadas, sí es posible que, en la determinación de las cuotas de los derechos, se tomen en cuenta elementos externos que no tengan relación directa con el costo del servicio o con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público, como pudiera ser el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad de los sujetos pasivos, logrando así una individualización de las cuotas de los derechos acorde a las capacidades económicas y personales de cada sujeto pasivo.

De tal forma, como hipótesis de la presente investigación se señala que si en el establecimiento de las cuotas de los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación que se encuentran contenidos en la legislación mexicana, se toman en cuenta elementos externos que no tienen relación directa con el costo del servicio, o bien con el grado de aprovechamiento del bien del dominio público, no es posible que se respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo anterior, esta investigación se compone de cuatro capítulos, mismos que guardan una relación directa con cada uno de los objetivos específicos planteados. En el primer capítulo, se analiza el establecimiento y cobro de contribuciones por parte del Estado, tomando como base la teoría del contrato social, en relación con la justificación del establecimiento de contribuciones por parte de la autoridad a cargo de los gobernados. El objetivo del capítulo es explicar las razones por las cuales el gobernado realiza el pago de todo tipo de contribuciones, incluidos los derechos. En el primer apartado se aborda la manera en que históricamente tributaron algunas de las grandes civilizaciones tanto a nivel

nacional como internacional; en el segundo apartado se desglosan las teorías más importantes que fundamentan el establecimiento y cobro de las contribuciones; en el tercer apartado se analizan las teorías que presiden la determinación y el monto de las contribuciones; por último, en el cuarto apartado, se establece el sustento histórico legal para el cobro de contribuciones en el sistema jurídico mexicano.

En el segundo capítulo se estudian las contribuciones en el sistema jurídico mexicano; se hace especial mención a los derechos, entendiendo el concepto y la naturaleza jurídica de los mismos. Asimismo, se analiza el contenido y alcance del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para poder determinar los límites que tiene el legislador al establecer una contribución, y se delimita el alcance de los principios de proporcionalidad y equidad en los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, para poder determinar cómo pueden ser respetados estos principios por el legislador al establecer los derechos. El objetivo de este capítulo es determinar los elementos que conforman las contribuciones y los límites que tiene el Estado en su establecimiento. Para tal efecto, en el apartado primero se establece una definición de contribución o tributo, se analizan los elementos esenciales de las contribuciones y se aborda el estudio de cada una de las contribuciones existentes en el sistema jurídico mexicano; en el apartado segundo se estudian los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional; por último, en el apartado tercero se realiza un análisis de los derechos en su modalidad de contribuciones en relación con los principios tributarios y el tratamiento que estos tienen, máxime que los parámetros para determinar su proporcionalidad y equidad son distintos a los de los impuestos.

El capítulo tercero tiene el propósito de determinar la finalidad de cada una de las contribuciones y, muy específicamente, la de los derechos. En este sentido, en el apartado primero se estudia la potestad tributaria en el marco jurídico mexicano en sus diferentes órdenes de gobierno; en el apartado segundo se analizan las finalidades fiscales y extrafiscales de las contribuciones; en el apartado tercero se hace un análisis de los derechos en el sistema federal y en los distintos órdenes de gobierno; finalmente, en los apartados cuarto y quinto se analizan los

derechos a nivel federal y en la Ciudad de México, y se hace un estudio del sistema tributario en la Ciudad de México, estableciendo las diferencias entre las alcaldías y los municipios.

El cuarto y último capítulo tiene por objeto, en conjunto con el capítulo previo, determinar si el hecho de que se tomen en cuenta elementos externos en la determinación de las cuotas de los derechos, implica una violación a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad; o bien si en algunos casos resulta justificable entrar en colisión con estos principios, con tal de proteger otros derechos fundamentales de los particulares, buscando así una mayor justicia tributaria. En el apartado primero se habla del reconocimiento de los derechos humanos del contribuyente; en el apartado segundo se analiza el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad de los causantes de los derechos y sus implicaciones constitucionales en relación con los principios tributarios de proporcionalidad y equidad; en el apartado tercero se hace un estudio del mínimo vital exento y la no confiscatoriedad como requisitos de validez constitucional de las tasas en España y Europa; en el apartado cuarto se propone a la extrafiscalidad como un elemento correctivo en la determinación de la cuota de los derechos. Por último, en el apartado quinto se establecen los elementos correctivos en la determinación de la cuota de los derechos Federales y en la Ciudad de México, para así poder resolver la hipótesis planteada en la presente investigación.

## CAPÍTULO PRIMERO

### JUSTIFICACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO Y COBRO DE CONTRIBUCIONES POR PARTE DEL ESTADO

El presente capítulo se sustenta en la teoría del contrato social, por tanto, se desarrolla a partir del enfoque de la relación entre el Estado y el gobernado. El objetivo del capítulo es explicar las razones por las cuales el gobernado realiza el pago de todo tipo de contribuciones, incluidos los derechos. En el primer apartado se aborda la manera de tributar de algunas de las grandes civilizaciones; en el segundo, se desglosan las teorías más importantes que explican por qué los gobernados deben de pagar las contribuciones en el Estado Constitucional. En el tercer apartado, se explica la forma en que las teorías de las libertades del hombre y las teorías que fundamentan el cobro de los derechos convergen en el sistema jurídico mexicano. Por último, en el cuarto apartado, se analiza el sustento histórico constitucional para el cobro de contribuciones en el sistema jurídico mexicano.

#### I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL ESTABLECIMIENTO Y COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES

Previo al análisis de las contribuciones, no se debe perder de vista que el concepto de contribución, como actualmente se conoce dentro de un Estado Constitucional de Derecho, pasó por un proceso de evolución de tributo a impuesto, y de impuesto a contribución. Los tres conceptos anteriores tienen, entonces, un significado importante.<sup>1</sup> El tributo constituyó el pago que el súbdito realizaba al monarca por la simple relación de poder de uno respecto del otro. En cambio, el impuesto reviste de legalidad el vínculo existente entre el súbdito y el monarca que, por el contexto histórico y social, fue sustituido por el gobernante y el gobernado. Por último, el concepto de impuesto evolucionó al de contribución, donde el gobernado, con consentimiento y por propia disposición (por lo menos desde una

---

<sup>1</sup> Cfr. Melgar Manzanilla, Pastora, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, México, UNAM, 2017, pp. 19-29.

perspectiva teórica), realiza el pago correspondiente para las finalidades que el Estado determine.<sup>2</sup>

Así, los tributos entendidos en el Estado absolutista fueron el medio por el cual los reinos, imperios, feudos, o la denominación que pudieran tener, recibían ingresos por parte de los súbditos para obtener un beneficio propio o para el desarrollo de las funciones gubernamentales. Al paso del tiempo, el término tributo pierde su referencia para convertirse en la relación de poder entre monarca y súbdito, y se utiliza como sinónimo de contribución (en este estudio se utilizarán ambos términos indistintamente); mientras que el término impuesto se refiere a un solo tipo de especie de contribución. Otras dos especies de la contribución son los derechos, denominados también tasas en otras jurisdicciones,<sup>3</sup> y las contribuciones de mejora. Estos dos últimos son el objeto de interés de este trabajo.

El *Diccionario de la Real Academia Española* señala que la contribución es una cuota o cantidad que se paga para algún fin, principalmente para solventar las cargas del Estado.<sup>4</sup> Esta descripción resulta ilustrativa ya que, conceptualmente, define a la contribución como una obligación de pago al Estado por parte del gobernado y, a cambio de dicha erogación, el gobernado obtiene un beneficio. Esta obligación de pago no tiene una connotación impositiva, por el contrario, lleva implícito el consentimiento por parte del gobernado derivado de un pacto. Por su parte, el término tributo significa una “obligación dineraria establecida por ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas”.<sup>5</sup> Como se advierte de las dos definiciones mencionadas, hoy en día se puede afirmar que el término de contribución y tributo son sinónimos.

---

<sup>2</sup> Cfr. *Idem*.

<sup>3</sup> En España, por ejemplo, el concepto de tasas se usa para lo que en México representan los derechos fiscales.

<sup>4</sup> Cfr. Real Academia de la Lengua Española, “Contribución”, *Diccionario de la Real Academia Española*, <https://dle.rae.es/contribuci%C3%B3n>

<sup>5</sup> Real Academia de la Lengua Española, “Tributo”, *Diccionario de la Real Academia Española*, <https://dle.rae.es/tributo>

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el Código Fiscal de la Federación, así como las demás legislaciones fiscales, hablan de una obligación de contribuir y no de tributar; sin embargo, en la doctrina mexicana y en diversos criterios del Poder Judicial, es común encontrar que se refieran a ambos términos, sin hacer distinción alguna en cuanto a su significado, considerando siempre que contribución y tributo son entendidos como una aportación económica que el Estado tiene derecho a percibir por parte de los particulares, sin la cual sería imposible que el Estado funcione y sufrague el gasto público.

Lo que hoy se conoce como contribuciones constituyen situaciones de hecho y de derecho que, aunque con su respectivas denominaciones y características identitarias según el contexto socio-histórico, han estado vigentes desde que las personas se establecieron en sociedad. Por tanto, para estudiar las contribuciones según su concepción actual, es necesario referirse a los tributos en el contexto histórico de las civilizaciones previas a la actual. El recorrido que se hace no pretende ser exhaustivo, sino solamente enunciativo.

En el contexto de civilizaciones como la hitita, la romana y la azteca, el rol que desempeñaban las personas dentro de dichas sociedades, directa o indirectamente, repercutía en el resto de la sociedad; sin embargo, el pago del tributo tenía una estructura homogénea con base en dos finalidades: la satisfacción del soberano y, en algunos casos, el beneficio colectivo.

Hicks señala que los hititas tenían una estructura de gobierno muy similar a la de una monarquía constitucional y que su sistema tributario resultó muy avanzado, pues elaboraron el primer control de pesos e ingresos de la historia, en el cual se consideraban salarios mínimos y límites de precios de mercado, enfoque tributario que resultó innovador para la época.<sup>6</sup>

Otros ejemplos de un sistema tributario sofisticado fueron los de la República y el Imperio Romano, del periodo comprendido entre el siglo III a. C. al siglo I d. C.; puesto que Roma pasó de ocupar la península itálica a abarcar territorio en tres continentes, esta situación incrementó el gasto de mantenimiento del imperio, ergo,

---

<sup>6</sup> Hicks, Jim, *Los hititas*, México, Lito Offser Latina, 1979, p. 17.

su captación de ingresos no podía limitarse a la agricultura interna y a la metalurgia como históricamente se había hecho.

Por tal motivo, los romanos crearon un sistema tributario que comprendía varios rubros para obtener recursos, entre ellos, los arrendamientos de terrenos públicos, los botines de los enemigos, los tributos de las provincias, los productos de la venta de sal, el derecho de entrada a los puertos, el cobro de un porcentaje de las ventas realizadas dentro de los territorios del imperio y las emancipaciones de los esclavos, por mencionar algunas de las formas más importantes de captación de ingresos. Sin embargo, así como existían ingresos, necesariamente existían gastos; los más comunes eran aquellos destinados al sostenimiento del gobernante y de las legiones, al sueldo de la burocracia, a cubrir los costes de guerra, a la construcción de obras públicas, a la construcción de caminos y acueductos, a la distribución gratuita de granos, etc.<sup>7</sup>

Ahora bien, en el contexto americano, el Imperio azteca cobraba tributos que provenían principalmente de la actividad bélica. En consecuencia, gran parte de los ingresos que obtenía la Triple Alianza (México-Tenochtitlan, Texcoco y Tacuba) era resultado de las aportaciones de las provincias o naciones dominadas por medio de la fuerza militar. Margadant señala que, por un lado, con el producto de la tierra de los señoríos y las provincias se financiaron los gastos de la tierra, los gastos militares, el sistema educativo y el sostenimiento del palacio. Por otro lado, los territorios sometidos por el poder azteca servían para obtener tributos y para el sostenimiento de los embajadores aztecas; así como para imponer un dios azteca en los templos de los sometidos, disponer de los soldados de los reprimidos en caso de guerra y realizar servicios de transporte.<sup>8</sup> Este sistema tributario dio como origen una administración fiscal sorprendentemente eficaz, tanto que se desarrolló una

---

<sup>7</sup> Cfr. Morales, José Ignacio, *Derecho Romano*, 2a. ed., México, Trillas, 1987, p. 308.

<sup>8</sup> Cfr. Margadant S., Guillermo Floris, *Introducción a la historia del derecho mexicano*, México, 18a. ed., Esfinge, 1971, pp. 28-30.

pirámide de cobros que tenía por objeto el cobro del tributo y su traslado a los almacenes públicos.<sup>9</sup>

De los sistemas mencionados se observa que las civilizaciones referidas tuvieron diferentes medios para percibir ingresos económicos; que los tributos en estas civilizaciones se basaban en los ingresos que generaban los súbditos y que su aplicación era, principalmente, en beneficio de la clase gobernante. La fórmula para lograrlo fue sencilla y categórica, ya que apelaba a la subordinación del súbdito y al temor de este a ser reprendido.

### *1. Las teorías contractualistas y su relación con el Estado moderno*

El sustento teórico del origen del Estado sirve también para saber por qué se hace una cesión de parte de nuestras posesiones a un grupo de personas o a un ente (Estado) con el poder para decidir qué hacer con tales recursos. Esta situación tuvo su origen bajo la concepción del tributo, pero evolucionó a la figura de contribución. Por tanto, en este apartado se hace referencia a la teoría del contrato social como parte de dicho tránsito a la contribución.

Desde la Edad Antigua, específicamente con los griegos, existió un debate intenso que tenía como objetivo entender el poder del Estado, justificarlo y buscar la forma de ejercerlo. Aristóteles, en su *Política*, describe todo lo que implica gobernar y, de manera muy acertada, enfatiza que el poder absoluto ejercido de manera monopólica u oligárquica (denominaciones genéricas) es la forma más inestable para tener y mantener el poder, ya que es el escenario perfecto para cometer atropellos en contra de los gobernados. De esta manera señala que en la medida en que los reyes redujeran su esfera de competencia mantendrán intacto su poder por mayor tiempo por lo que, ellos mismos, serán menos déspotas y estarán más al nivel de los súbditos en sus hábitos, con lo que serán menos envidiados por aquellos.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 29-30.

<sup>10</sup> Cfr. Aristóteles, *Ética nicomáquea\*La política*, 24a. ed., México, Porrúa, 1987, pp. 346-348.

En el lapso comprendido entre la Época Antigua y la Época Moderna, destacan los planteamientos de las relaciones sociales de San Agustín y de Santo Tomás de Aquino, aun cuando en el territorio de la Europa Meridional el pensamiento de la concepción del gobierno con relación al hombre se encontraba en un proceso de estancamiento teórico.

Por una parte, al cuestionar la existencia de la República romana, San Agustín concluye que, en la República, donde no existe la justicia, no hay congregación del hombre y, por tanto, no existe el pueblo. Empero, si bien es cierto que la República debe ser una institución del pueblo, donde la justicia no permea, no habrá libertad en el hombre, pero sí arbitrariedad en la actuación del soberano y, por ende, la república sería ajena al pueblo.<sup>11</sup>

A pesar de que la República romana distaba temporalmente de la Edad Media, San Agustín pudo confirmar que, más allá de la forma de gobierno, toda sociedad representa la congregación de personas, las cuales, por regla, debían ser libres en un estado de justicia que, en términos prácticos, bien podría constituir los estados constitucionales actuales.

Siglos posteriores, en el periodo del medioevo, Santo Tomás de Aquino envuelve al hombre de aquello que sería pilar del pensamiento de los filósofos ilustrados: la libertad del hombre y su razón. El hombre, supeditado en todo momento a la voluntad divina, a diferencia de otros seres, no actúa por instinto, sino por razón. A esa condición no natural, pero sí cognoscitiva, le denomina libre albedrío.<sup>12</sup>

Lo anterior resulta fundamental para entender la racionalidad y la libertad del hombre esgrimida por los ilustrados. Santo Tomás de Aquino no asocia al gobierno del hombre con la voluntad divina, pero dota de autonomía al gobernado para decidir lo que más le conviene.<sup>13</sup> A pesar de que, en su obra, los constriñe a las instituciones

---

<sup>11</sup> Cfr. San Agustín, *La Ciudad de Dios*, 19a. ed., México, Porrúa, 2017, p. 583.

<sup>12</sup> Cfr. De Aquino, Santo Tomás, *Suma Teológica*, 4a ed., Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 2001, pp. 754-756.

<sup>13</sup> Cfr. *Idem*.

religiosas, lo cierto es que la autonomía del ser trasciende instituciones, religiosas o no, para cimentar el sentido más puro de libertad. Al final, el hombre es un ser racional cuya libertad no se encuentra supeditada a ninguna situación que vaya más allá de lo que su contrato social defina.

En la sinergia de los pensadores señalados surge un posicionamiento no monárquico donde se esboza un equilibrio del poder entre el gobernado y el gobernante. Las teorías libertarias, existentes, pero todavía elementales, evolucionaron y robustecieron al hombre para consagrar su libertad desde su nacimiento como ser social que busca, sobre todo, procurarse seguridad y cubrir de manera común ciertas necesidades.

El pensamiento libertario dio origen al movimiento cultural e intelectual europeo conocido como la Ilustración, cuyos pensadores sostenían que el conocimiento humano podía combatir la ignorancia, la superstición y, sobre todo, la tiranía del monarca para construir verdaderos estados sociales. Estas tesis se expandieron rápidamente en diversos grupos sociales a través de medios de publicación, generalmente anónimos, así como de reuniones en las que interactuaban políticos e intelectuales a fin de debatir acerca de ciencia, filosofía, política o literatura.

Durante la Ilustración, el pensamiento de los intelectuales tenía dos ejes particularmente esenciales que embistieron el *statu quo*: el primero, consistente en la libertad del hombre, y el segundo, relativo al límite de la actuación del soberano frente al súbdito. Ello en el marco del Estado concebido como proveniente de un pacto o contrato social.

Diversas tesis sustentan la cesión de la libertad natural del hombre para la formación del contrato social: *El Leviatán* (1651) de Thomas Hobbes, *Ensayo sobre el gobierno civil* (1689) de John Locke, *El espíritu de las leyes* (1748) de Charles Montesquieu y *El contrato social* (1762) de Juan Jacobo Rousseau.

Sin embargo, a pesar de que la finalidad de las diversas tesis generalmente es la misma: explicar el contrato social como modelo del Estado Ilustrado y moderno, se encuentran matices y diferencias en cada uno de sus exponentes. Una primera postura es la de Thomas Hobbes, quien considera que el hombre nace en

una miserable condición de guerra, consecuencia necesaria de las pasiones naturales de los hombres; por ende, considera al Estado como una restricción fundamental que instituye al hombre sobre sí mismo, teniendo como causa final el cuidado de su propia conservación y el logro de una vida más armónica.

En este caso, más que un pacto, hay una cesión de derechos por parte de los gobernados a favor de los gobernantes, de allí que el sistema político resultante sea el Estado absolutista. Esta teoría del contrato social es compatible con un sistema de tributos basado en el poder entre gobernantes y gobernado. En este sentido, se puede hablar de obligaciones económicas (o en especie) de los gobernantes para con los gobernados, pero no es patente la obligación de los gobernantes hacia los gobernados.

Por su parte, John Locke afirma que el estado en que se hallan naturalmente todos los hombres es el de la perfecta libertad para ordenar sus acciones y disponer de sus personas y bienes como mejor lo consideren, dentro de los límites de la ley natural, sin pedir permiso o depender de la voluntad de algún otro hombre.<sup>14</sup> Sin embargo, no es un estado de licencia, toda vez que el hombre puede disponer de su persona o posesiones, pero no es libre de destruirse a sí mismo, ni siquiera a criatura alguna en su poder. Esta es una ley natural del hombre, esta ley es la razón, que consiste en que nadie deberá dañar a otro en su vida, salud, libertad o posesiones, ya que todos los hombres son hechura de un creador todopoderoso y todos los hombres son de su propiedad.

La razón por la cual el hombre abandona esa libertad en la que naturalmente se encuentra es precisamente porque el disfrute de bienes en ese estado es muy inestable, es una condición llena de temores y continuos peligros; por lo que se une en sociedad con otros ya reunidos o que buscan hacerlo para esa mutua preservación de sus vidas, libertades y posesiones, siendo esta la base del contrato social.<sup>15</sup> En el caso de Locke, el pacto es entre los individuos y el gobernante, los

---

<sup>14</sup> Cfr. Locke, John, *Ensayo sobre el gobierno civil*, 7a. ed., trad. José Carner, México, Porrúa, 1997, p. 3.

<sup>15</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 93.

derechos cedidos por los individuos son aquellos relacionados con legislar y castigar, a cambio de la protección de sus demás derechos naturales. En ese sentido, Locke sí habla de una libertad natural del hombre, pero está limitada a la norma que regula a todos los miembros de una sociedad, misma norma que es creada por el poder legislativo, que fue instituido y designado por la propia sociedad.

En cuanto a los tributos, se advierte que se difumina ese vínculo de poder arbitrario, pues si bien los gobernados deben pagar tributos, el gobernante también tiene una obligación clara: instituir un sistema normativo que permita a las personas el disfrute de sus bienes. Por tanto, esta teoría ya es compatible con la transición de tributos a impuestos, entendiendo a los impuestos como obligación no arbitraria revestida de legalidad e incluso, se puede decir, de legitimidad.

Para Rousseau, discípulo de Locke, estas leyes se basan en el amor, en una creencia religiosa o incluso en cuestiones de ética y moralidad. Puesto que ningún hombre tiene por naturaleza autoridad sobre su semejante y puesto que la fuerza no constituye derecho alguno, el autor señala que solo quedan las convenciones como base de toda autoridad legítima sobre los hombres.<sup>16</sup>

Asimismo, señala que el hombre nace en un estado primitivo; sin embargo, ese estado no puede mantenerse para siempre, toda vez que la subsistencia del hombre en estado primitivo se presume difícil. En este sentido, los hombres se ven necesitados u obligados a unirse y su medio de conservación es la suma de fuerzas o agrupaciones cuyo objetivo es realizar obras unidas y de conformidad con ellos. Es así como nace la figura del *contrato social*, como un pacto en el que cada uno pone en común su persona y todo su poder bajo la suprema dirección de la voluntad general, a la cual Rousseau llama *soberanía*, como algo inalienable e indivisible.<sup>17</sup>

Así, el único fin que justifica el actuar del Estado es el bien común, este acto de asociación convierte al instante a la persona particular de cada contratante, en

---

<sup>16</sup> Cfr. Rousseau, Jean-Jacques, *El contrato social o principios de derecho político. Discurso sobre las ciencias y las artes. Discurso sobre el origen de la desigualdad*, México, Porrúa, 1969, p. 6.

<sup>17</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 11.

un cuerpo y un colectivo, compuesto de tantos miembros como de votos tiene la asamblea, la cual recibe de este mismo acto su unidad, su “yo” común, su vida y su voluntad.<sup>18</sup> La persona pública, que se constituye así por la unión de todas las demás, tomaba en otro tiempo el nombre de *ciudad* y hoy, el de *república* o *cuerpo político*, denominado *Estado* cuando es activo y *potencia*, en comparación con sus semejantes. Por otro lado, los asociados toman colectivamente el nombre de *pueblo*, particularmente el de *ciudadanos*, como partícipes de la autoridad soberana, y *súbditos*, por estar sometidos a las leyes del Estado.<sup>19</sup> Así como la naturaleza ha dado al hombre un poder absoluto sobre todos sus miembros, el pacto social da al cuerpo político un poder absoluto sobre todos los suyos. Este es el mismo poder que, dirigido por la voluntad general, toma como nombre el de *soberanía*.

Ahora bien, siendo que el pacto social da al Estado un poder absoluto sobre todos sus miembros, resulta lógico que el Estado gobierne y obligue únicamente a través de la ley, siendo esta el reflejo de la voluntad de los ciudadanos a través de sus representantes, esto es, del legislador, pues las leyes no son propiamente sino las condiciones de la asociación civil. A decir de Rousseau, el pueblo sumiso a las leyes debe ser su autor.<sup>20</sup> Es así como Rousseau defiende la idea de un legislador sabio e imparcial que, conociendo la naturaleza del hombre, no se deje guiar por las pasiones humanas al momento de crear la ley.

Como se advierte, para Rousseau, el contrato es el origen de la voluntad general, por tanto, más que un pacto entre individuos y gobernantes se puede pensar en un compromiso entre individuos y sociedad. En consecuencia, el pensamiento de Rousseau es muy compatible con el sistema político conocido como democracia y con un sistema de tributos donde los fines de estos sean precisamente el bien común o el cubrir las necesidades colectivas.

---

<sup>18</sup> Cfr. *Idem*.

<sup>19</sup> Cfr. *Ibidem*, p.12.

<sup>20</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 26.

Además, resulta clara la separación de poderes de la que habla Rousseau, con la cual se empodera al legislativo como el máximo poder y donde el poder ejecutivo se limita a cumplir con lo señalado por las leyes. En este sentido, el Estado actúa de acuerdo con la voluntad de los hombres, toda vez que se limita al cumplimiento de las leyes que fueron creadas por ellos mismos, a través del poder legislativo que los hombres eligieron y nombraron y que, por lo tanto, los mismos hombres se encuentran obligados legítima y legalmente al cumplimiento de las leyes.

Sin embargo, no basta con aceptar que el hombre está sujeto a la ley y no a un soberano o tirano, sino que esta ley debe cumplir y respetar ciertos principios básicos. No es suficiente que la ley sea creada por el mismo ciudadano en vía de representación, sino que incluso debe haber límites para el legislador. Si trasladamos estas ideas a los tributos, aquellos establecidos en las leyes también deben cumplir con ciertos principios.

La visión de separación de poderes es compartida por Montesquieu, también discípulo de Locke, contemporáneo de Rousseau. Para dicho autor, en el Estado ideal debe existir representación del gobernado y deben existir poderes en los que recaiga el imperio del Estado: ejecutivo, legislativo y judicial.<sup>21</sup>

Montesquieu retoma los postulados de las leyes inglesas que contemplan la idea de la separación de los poderes en el Estado. La posibilidad de que dos o más poderes se concentren en un solo cuerpo da pie a un gobierno tiránico en un solo ente, que a su vez permite que se elaboren leyes, se apliquen y hasta se juzguen de manera unilateral. Puede ser posible que, si se depositan los tres poderes del Estado de manera fáctica en un solo ente, pudiendo ser el titular de cualquiera de dichos poderes, este tome las mejores decisiones para el pueblo; sin embargo, persistiría el temor fundado entre los gobernados, de que en cualquier momento el gobernante depositario de los poderes fácticos pudiera cometer atropellos en contra de los gobernados. El mecanismo institucional por el cual se pueden evitar las

---

<sup>21</sup> Cfr. Montesquieu, Charles, *Del espíritu de las leyes*, México, Oxford Press University, 1999, p. 129.

arbitrariedades del gobernante es la separación total del poder legislativo o del poder ejecutivo.<sup>22</sup>

Para los tributos, estas ideas son trascendentes ya que se advierte que lo que se busca es evitar los gobiernos tiránicos, en el ámbito de lo fiscal, para evitar exacciones que no tengan más fundamento que el poder arbitrario del gobernante.

Por último, Immanuel Kant otorga un enfoque especial al contrato social. Como se ha señalado en las teorías anteriores, este puede constituir la fuente principal de un Estado Constitucional de Derecho, sin embargo, el vínculo social es el poder *per se*. Es decir, si bien es cierto que la representación de la sociedad se refleja a través de los gobernados bajo mecanismos generalmente democráticos, al final, el Estado representa una ficción emanada de la voluntad del gobernado, en cuyo caso representa el único gobierno legítimo.<sup>23</sup> Ello cobra sentido al replantear la evolución de la sociedad, desde las agrupaciones nómadas hasta las actuales.

De esta forma, el contrato social se define en los instrumentos constitutivos elaborados por representantes de la sociedad y, por esa simple razón, dichos instrumentos son el reflejo de los intereses tanto de las minorías como de las mayorías. La voluntad social, como legítimo gobernante, no sigue otra finalidad más que el propio fin de la libertad y su satisfacción y, el deber del Estado es la interiorización del universo de los deseos sociales, para plasmarlos en el sistema normativo y regular el modo de vida con base en ello.<sup>24</sup>

Respecto del tema de los tributos, si se acepta que constituyen el medio más importante, o por lo menos uno de los más importantes, para solventar esas necesidades colectivas, incluso más que los instrumentos constitutivos, los diseños del sistema tributario y fiscal en general, son los que pueden reflejar, de facto, los verdaderos intereses que se pretenden satisfacer. En este sentido, el contrato social se expresa en gran medida en el sistema fiscal.

---

<sup>22</sup> Cfr. *Ibidem*, pp.125-127.

<sup>23</sup> Cfr. Immanuel, Kant, *La paz perpetua*, s.l.i., Minimal, 2014, pp. 6-15.

<sup>24</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 681-690.

Regresando a las teorías del contrato social, en resumen, a pesar de las distintas causas del contrato social: el temor a ser invadido, la zozobra al peligro, la inestabilidad y la necesidad de tener satisfechas ciertas necesidades básicas colectivas, todos ellos orillan al hombre a renunciar a su libertad natural y a unirse en sociedad con otros, buscando la preservación de sus vidas, necesidades básicas, libertades y propiedades. En este sentido, es precisamente la ley reconocida y obedecida por todos, la que resuelve cualquier controversia entre las personas. Entonces, se puede hablar de un contrato social.

No obstante, como ya se hizo claro en este recorrido, los individuos no solo ceden parte de su libertad natural, sino que también ceden parte de sus posesiones, obligándose a contribuir con parte de su riqueza, al mantenimiento y funcionamiento del Estado. Así, se justifica la idea de que los individuos tienen que contribuir económicamente al mantenimiento del Estado que los cuida y procura (salvo en la teoría de Hobbes, pues en los otros pensadores mencionados la conclusión es clara). Es decir, el contrato social que fundamentó al Estado también sustentó el cobro de tributos e impuestos y contribuciones, respectivamente, porque sin ellos el Estado no puede atender su finalidad de cubrir de manera común ciertas necesidades, objeto del contrato social.

En este sentido, el recorrido histórico realizado no es banal, no sirve únicamente para llenar hojas en este estudio, sino que su importancia es superlativa en tanto que permite iniciar este análisis estableciendo que los tributos o las contribuciones tienen un propósito de larga duración y que el establecimiento de los tributos no puede ser arbitrario. Estas cuestiones no deben ser olvidadas al realizar el estudio de la proporcionalidad y la equidad de los derechos y contribuciones de mejora, objeto principal de este estudio.

Así, a pesar de que las ideas de los autores mencionados tuvieron mucha influencia en el pensamiento político y en el desarrollo de instituciones políticas por generaciones futuras (desarrollo del gobierno británico, fundación del sistema constitucional americano y, en general, la historia de la economía política moderna), como se expone con los temas tratados en el apartado siguiente, varias ideas –en específico la doctrina del contrato social como explicación de los orígenes del

Estado y como justificación de la autoridad del Estado y sus límites– han caído en desuso. No obstante, la actitud subyacente de los autores y sus objetivos, reinterpretados a la luz de otras ideas y de nuevas situaciones, siguen siendo importantes.

En este sentido, aunque no se pueden adoptar totalmente las premisas vertidas en este trabajo de los autores, destacan dos ideas que vale la pena recordar a lo largo de esta investigación: 1) que la tarea principal del Estado es el bien común o la satisfacción de necesidades colectivas y que los impuestos deben servir para ese objetivo; 2) la idea de un gobierno que respeta al gobernado. En consecuencia, las ideas encarnan una moralidad duradera y todavía representan las aspiraciones básicas de la sociedad actual. En el ámbito de las contribuciones y de este trabajo, en específico, representan la aspiración del respeto a la proporcionalidad y la equidad en los derechos y las contribuciones de mejora; así como el destino al gasto público de las contribuciones. Estas ideas se hacen más patentes en el siguiente apartado.

Por otra parte, no se debe pasar por alto que el contrato social sigue siendo un modelo de legitimación de la relación entre los individuos y el Estado o el gobierno. Como todo modelo teórico, en efecto, es una simplificación de la complejidad de la vida social, pero permite comprender mejor ciertos fenómenos. Tradicionalmente, la constitución ha sido asociada al contrato social ya que las doctrinas contractualistas clásicas, como las mencionadas, han fungido como base para la creación de constituciones donde se advierte la organización de los gobiernos y los derechos de los miembros de la sociedad. Actualmente, el contrato social todavía puede fungir como un modelo para describir la constitución y, en este sentido, sigue siendo útil.

## *2. Movimientos sociales trascendentes que sustentaron al contractualismo y la determinación de la libertad del hombre en un Estado moderno*

Una vez analizadas las teorías contractualistas que sostienen al contractualismo, es obligatorio hablar de aquellos documentos y movimientos sociales que sirvieron para construir lo que hoy se conoce como contribución dentro

del Estado constitucional de derecho al establecer límites de manera paulatina al poder de establecer tributos.<sup>25</sup>

Inglaterra es el caso idóneo para el estudio del equilibrio de poderes. El primer movimiento legalista para fragmentar el Estado absolutista culminó con la *Magna Charta Libertatum* o Carta Magna de las Libertades de 1215, que creó un primer límite real a la actuación absoluta del soberano, mismo que fue referencia para el cambio sistémico normativo posterior, tanto del derecho común como del derecho romano germánico. Si se requiere de ubicar un momento, sin pretender que no existan antecedentes previos, para el inicio del cambio del cobro del tributo, entendido como aquel sustentado en una relación de sujeción entre monarca y súbdito, al impuesto entendido como aquel sustentado en la ley, es este momento.

Resulta oportuno explicar el contexto en el cual surge la Carta Magna. Esta nace el 15 de junio de 1215 como consecuencia del hartazgo de los súbditos, toda vez que el entonces rey Juan de Inglaterra violó numerosas leyes y tradiciones antiguas que existían en Inglaterra, por lo que el objetivo de dicho documento fue hacer las paces entre el monarca inglés y los súbditos (especialmente con un grupo de barones). Es así como estos obligaron al rey a firmar la Carta Magna, uno de los antecedentes más importantes de los derechos humanos reconocidos actualmente, que exigía a los poderes públicos que los tributos no fueran establecidos en forma discrecional ni descontrolada.

De dicho documento destacan un par de derechos que fueron reconocidos en los artículos 12, 14 y 16 de la Carta: 1) la subordinación del soberano, en determinadas decisiones, al Consejo Común y 2) la legalidad para el pago de subsidio o de un derecho de escudo. Dichos numerales son los antecedentes del principio de legalidad y del principio de no hay tributación sin representación (*no*

---

<sup>25</sup> Se coincide con Tony Judt en que los esfuerzos por prescindir del bagaje intelectual de los siglos pasados (el autor se refiere específicamente al siglo XX, pero consideramos que es aplicable para la historia en general) puede llevarnos a no entender cabalmente el contexto de nuestros dilemas actuales. *Cfr.* Judt, Tony, "What have we learned if anything?", *The New York Review*, 1 de mayo de 2008.

*taxation without representation*). Incluso, el artículo 12 habla de una razonabilidad en el monto del subsidio o tributo, por lo que puede considerarse como un antecedente claro del principio de proporcionalidad tributaria e incluso del de progresividad. Asimismo, el artículo 16 señala que nadie será compelido a cumplir por un servicio mayor para un feudo de caballero, o para cualquier otra posesión libre, que el que por ellos se deba.<sup>26</sup> De esta forma, a través de la Carta Magna surge el principio de legalidad en las imposiciones.<sup>27</sup>

Posteriormente, en 1628 surgió la *Petition of Rights* (Petición de Derechos), a partir de un movimiento en contra de la política empleada por Carlos I, rey de Inglaterra, quien atacó los intereses de los estamentos privilegiados. Este documento fue una respuesta a las arbitrariedades que el poder absolutista representó. Ante los abusos del rey por haber nombrado una comisión para recaudar un impuesto forzoso y por cuya falta de pago el súbdito era tomado como prisionero, la Cámara de Comunes emitió un documento con tres resoluciones: 1) el establecimiento del *Habeas Corpus* como derecho de todo individuo, 2) la limitación del rey para crear tributos, sujetándola a la aprobación del parlamento y 3) la protesta contra el acuartelamiento de tropas en casas particulares.<sup>28</sup>

Dicho documento plasma la idea del principio de legalidad y establece que ningún hombre podrá ser coartado del ejercicio de sus libertades, ni privado de ellas si no es conforme a un juicio legal.<sup>29</sup> Un ejemplo claro de la afirmación anterior es el artículo 10 de la *Bill of Rights* (Declaración de Derechos), la cual señala que el soberano de ninguna manera podrá obligar al súbdito al pago de ningún tributo, cualquiera que fuera su especie o naturaleza, sin que previamente el parlamento lo hubiera autorizado.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> Cfr. *Idem*.

<sup>27</sup> Cfr. Soberanes Fernández, José Luis, *Sobre el origen de las declaraciones de derechos humanos*, México, UNAM, 2009, p. 169.

<sup>28</sup> Cfr. Melgar Manzanilla, Pastora, *op. cit.*, p. 21.

<sup>29</sup> Cfr. Soberanes Fernández, José Luis, *op. cit.*, p. 182.

<sup>30</sup> Cfr. *Idem*.

Otro movimiento legalista con intención de fragmentar al Estado absolutista culminó en la creación del *Writ of Habeas Corpus* de 1679. Este consistía en un procedimiento del derecho común inglés que facultaba a los jueces para examinar la legalidad de las órdenes de aprehensión ya ejecutadas y su causa. Por tanto, es considerado un avance respecto del proceso adecuado para las detenciones por parte del gobernante, pues el documento normaba la forma en que las detenciones se debían realizar. De esta manera, se sentaron las bases de lo que actualmente se denomina como *debido proceso* y, muy específicamente, el reconocimiento de la garantía de audiencia previa a ser restringido o privado de algún derecho o posesión.

En la misma tesitura del contexto inglés, se promulgó la *Bill of Rights* (Carta de Derechos) de 1689, la cual señalaba la ilegalidad de la recaudación de los impuestos por parte de la Corona cuando no eran autorizados por el parlamento. En este sentido, estos documentos empezaron a reconocer ciertos derechos de los ciudadanos frente al Estado y a mermar el poder ilimitado y arbitrario del monarca, inclusive en materia impositiva.

La protección de los gobernados contra imposiciones tributarias arbitrarias de la Corona se hizo realidad dentro del texto de la *Bill of Rights* al señalar que recaudar tributos por y para el uso de la Corona bajo pretensión de prerrogativas, sin autorización del Parlamento, por un tiempo más largo o de manera distinta de aquella en que la misma sea otorgada, resultaba ilegal.<sup>31</sup> De esta forma, el gobierno monárquico, normativamente, mediante una arcaica división de poderes, sentó el precedente de que los tributos deben ser acordados por el parlamento previo a su cobro y, si bien no se evaluó el fin del tributo, sí se determinó que este no puede ser cobrado de manera arbitraria.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 197.

<sup>32</sup> Cfr. Grocio, Hugo, *Del derecho, de la guerra y de la paz*, 3ra ed., España, Reus, 1928, pp.197-168, <http://fama2.us.es/fde/ocr/2010/deIDerechoDeLaGuerraYDeLaPazT1.pdf>

La Guerra de Independencia de Estados Unidos de América fue el evento histórico con el cual comenzó la transformación hacia un nuevo sistema de gobierno porque, a pesar de depender del imperio inglés, las reglas no eran las mismas para la isla de la Gran Bretaña que para las colonias. De esta forma, las 13 colonias inglesas situadas en la costa este de Estados Unidos optaron por su separación de la corona inglesa con la Declaración de Independencia de Estados Unidos de América hecha en Filadelfia el 4 de julio de 1776. En dicho documento se consideró la igualdad de todos los hombres, una separación de poderes, la voluntad del pueblo en la creación de leyes y la determinación de tributos a través de la representación, la libertad de culto religioso y el derecho a la justicia, entre otros.

Dicho movimiento tuvo como resultado que las 13 colonias de Norteamérica firmaran la Declaración de Independencia, donde se manifestó prioritariamente que, por derecho propio, dejarían de formar parte de la Corona, pero lo más importante que se estableció fue que 1) todos los hombres tienen derechos inalienables, 2) el gobierno aprueba la designación del gobernado y 3) el pueblo es *la máxima autoridad* y, por ende, en él recae la atribución de decidir la forma de gobierno y las leyes que de este emanen.<sup>33</sup>

Sin embargo, la división de poderes, a pesar de ser un tema presente, no fue abordado como tal en la Declaración de Independencia, sino hasta la promulgación de la Constitución. Actores representativos de aquel momento histórico sentaron muchas de las bases históricas de la división de poderes, como lo es el Federalista LI, manifestando la necesidad de un esquema de contrapesos. Los poderes ejecutivo, legislativo y judicial no debían, en ningún momento, rozar atributos ni mezclar competencias; es más, su deber no era solo no mezclarse, sino evitar las imposiciones que ocurrieran entre los tres poderes.<sup>34</sup>

Por otro lado, las obras elaboradas en la Ilustración, cuya principal tesis fue el empoderamiento del hombre frente al Estado, dieron sentido a la Revolución

---

<sup>33</sup> *Cfr. Idem.*

<sup>34</sup> *Cfr. Hamilton, A. L. et al., El federalista, 2a. ed., trad. de Gustavo R. Velasco México, Fondo de Cultura Económica, 2001, pp. 220-222.*

Francesa, a través de la cual surge la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en París, el 26 de agosto de 1789. En esta Declaración, se reconocen derechos del hombre como la libertad, la igualdad de derechos, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión. Previo a la Revolución Francesa, el monarca de dicho país representaba todo lo que, según el pensamiento de la Ilustración, no debía representar.

Tal como lo señala Cárdenas Gracia, el descontento social trascendía de lo históricamente sostenido y originaba protestas incontrolables de campesinos y ciudadanos. Las constantes guerras de los monarcas absolutos y los niveles de endeudamiento que estas generaban fueron socavando la autoridad regia.<sup>35</sup> No fue difícil sumar los hechos aquí planteados para generar un cambio al régimen, ya que convergieron diferentes situaciones, verbigracia, los excesos del soberano frente al pueblo, el malestar generalizado de los súbditos, el movimiento independentista de las 13 colonias y la integración de las teorías de la Ilustración, enfocadas en la dignidad del hombre, en limitar al Estado y en la creación de un sistema de pesos y contrapesos.

De esta forma, el documento que consolidó el espíritu libertario francés fue la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en cuyos artículos 4o., 5o., 6o. y 16 se señala de manera precisa que el Estado deberá tener un sistema de pesos y contrapesos, lo cual se logra a través de la separación de poderes y la tutela de las garantías de sus ciudadanos.<sup>36</sup> El texto aprobado es el modelo de constitución moderna; mismo que contempló, desde el plano de los principios, los derechos del hombre y los derechos de la nación.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Cfr. Cárdenas Gracia, Jaime, *Del estado absoluto al estado neoliberal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017, pp. 31-32.

<sup>36</sup> Señala el artículo 16: "Toda la sociedad en la cual la garantía de los derechos no está asegurada ni la separación de poderes establecida, no tiene Constitución".

<sup>37</sup> Cfr. Pantoja Morán, David, *La asamblea nacional francesa de 178-1791 y la invención de la Constitución*, México, UNAM, 2017, pp. 64-65.

Por último, otra gran revolución, pero no social, fue la industrial, que concluyó entre 1820 y 1840. Este evento fue trascendente toda vez que una consecuencia del desarrollo industrial fue el nacimiento de nuevos grupos o clases. Esta división social originó problemas sociales, protestas populares y nuevas ideologías que exigían mejores condiciones de vida y derechos mínimos para los más desfavorecidos, logrando que se establecieran ciertas garantías y, por ende, límites al tributo.

La Revolución Industrial tuvo su origen en la Gran Bretaña. Su resultado, como lo señala Hobsbawm, fue la liberación del poder productivo de las sociedades humanas que, desde entonces, se hicieron capaces de una constante, rápida y hasta presente e ilimitada multiplicación de hombres, bienes y servicios.<sup>38</sup> Esto solo fue posible a través de la concentración del proceso productivo dentro de las grandes metrópolis, cuyo resultado fue priorizar actividades no agrícolas de las que sí lo eran y dar pie a migraciones del campo a la ciudad, para incluirse en dicha vorágine de la producción ilimitada.<sup>39</sup>

Lo anterior provocó que existieran nuevas clases sociales: los burgueses, como los dueños de las industrias, con gran poder económico; y los obreros, como los trabajadores y la mano de obra ilimitada para el proceso productivo. Los burgueses, al igual que los reyes y los aristócratas, fueron voraces con sus empleados.<sup>40</sup> Por tanto, el rol que tenía que desempeñar el Estado era el de proteger al ciudadano de las cargas excesivas del burgués y el medio idóneo era a través de la voluntad del pueblo que le fue depositada al Estado.

Sin embargo, era necesario reconocer aún más los derechos del hombre, por lo que la población, inspirada en las tesis contractualistas, anteriormente enunciadas, se manifestó en contra de las arbitrariedades por parte del Estado y originó dos movimientos que resultan ser fundamentales en la historia del

---

<sup>38</sup> Cfr. Hobsbawm, Eric, *La era de la revolución 1789-1848*, trad. de Felipe Ximénez de Sandoval, Barcelona, Crítica, 1997, p. 35.

<sup>39</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 55.

<sup>40</sup> Cfr. Soberanes Fernández, José Luis, *op. cit.*, p. 209.

reconocimiento de los derechos del hombre, la Ilustración y la Revolución Industrial; en estos destacan los relacionados con la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público. Derivado de los documentos, fenómenos sociales y tesis señalados, se pueden destacar los siguientes cambios en la explicación que hoy en día tiene el Estado en el establecimiento de las contribuciones.

De los eventos mencionados se observa que hay una lucha constante por que el Estado o el gobernador no se extralimiten en sus poderes, sino que atiendan al bien común. En el caso de los tributos, esto se expresa en que los mismos no sean arbitrarios. Desde la Carta Magna de 1215 hasta la Revolución Industrial, es constante la lucha por la que el Estado, por un lado, efectivamente cumpla su papel de bien común o satisfacción de necesidades colectivas y, por el otro, que los tributos que establezca para el cumplimiento de dichas necesidades colectivas no sean discrecionales e incontroladas. Estas dos ideas subsisten actualmente, si acaso, lo que cambia es el contenido del bien común o de las necesidades colectivas y la forma de asegurar que los tributos no sean discrecionales e incontrolados. Sin embargo, esto provoca un nuevo problema, determinar los límites del tributo justo, es decir, los límites que tiene el Estado en el establecimiento de los tributos de tal forma que estos no puedan ser tildados de arbitrarios.

## II. TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN EL ESTABLECIMIENTO Y COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL ESTADO MODERNO

El pago de las contribuciones por parte de los gobernados es fundamental para la operatividad de cualquier Estado, máxime que con dichas contribuciones operan las instituciones, los programas sociales, los servicios públicos, etc.; es decir, se cubren las necesidades comunes o satisfacen las necesidades colectivas. En este sentido, es importante mencionar las diversas teorías que a lo largo del siglo XIX y XX surgieron y que fundamentan el cobro de las contribuciones en su alcance más genérico.

Antes de comenzar con las teorías de fundamentación de las contribuciones, es importante recordar que existen dos momentos en la concepción del Estado: el previo al Estado constitucional y aquel en el que se consolida. En este tenor, las

contribuciones se clasifican en dos rubros, el primero, como elemento de coerción del Estado y, el segundo, como elemento de colaboración con el Estado. Las teorías que fundamentan el establecimiento y el cobro de las contribuciones se enmarcan en alguno de estos dos momentos. El primer supuesto obedece a que, previo a los Estados constitucionales, el Estado o los reinos cobraban tributos sustentados por la coacción; por ejemplo, la teoría de la relación de sujeción. El segundo supuesto concibe el cobro de contribuciones como mecanismo por el cual los gobernados, a cambio de sus erogaciones, reciben beneficios del Estado: servicios públicos y acciones para el bien común.

Con base en lo anterior, múltiples autores elaboraron diversas teorías, entre las que destacan las siguientes:

- A. Teoría de la relación de sujeción
- B. Teoría del servicio público
- C. Teoría de la necesidad social
- D. Teoría del gasto público
- E. Teoría del seguro

Lo cierto es que, si bien ninguna es categórica *per se*, con excepción de la teoría de la sujeción, son complemento perfecto para la estructuración de una teoría general de la fundamentación de las contribuciones.

### *1. Teoría de la relación de sujeción*

Esta teoría corresponde a la concepción clásica del Estado no constitucional, entendido como la cesión voluntaria de los derechos de cada individuo, con la finalidad de depositarlos en un ente cuyo poder coercitivo puede obligar al cumplimiento de determinadas conductas establecidas en ley;<sup>41</sup> en consecuencia, el gobernado debía pagar el tributo por la simple razón de ser subordinado del gobernante, independientemente del fin al que dicho pago fuera destinado. Así, no

---

<sup>41</sup> Cfr. Crespo Mendoza, José Antonio, *Para entender el estado*, México, Nostra, 2008, p. 7.

hay consideración a algún argumento de legitimación de contenido filosófico o ético-jurídico, la única fuente del tributo para esta teoría es la sujeción.

## 2. Teoría del servicio público

La teoría del servicio público tiene como exponente al francés Léon Duguit, quien esgrimió un concepto que iba más allá de la concepción que en esa época se tenía de lo público en los Estados liberales. Dicha teoría, de manera general, estableció que el Estado no era un ente coaccionador, sino un ente que debía servir al gobernado.<sup>42</sup> Duguit señala, en su ensayo *The concept of public service*, que históricamente el Estado prestaba servicios consistentes en solo tres ejes: 1) protección contra el enemigo externo, 2) el orden público y 3) la seguridad dentro de la sociedad. Sin embargo, con la dinámica social surgieron nuevos deberes en las relaciones sociales como los vinculados con la caridad y la educación.<sup>43</sup>

Como bien señala Duguit, las necesidades de la población se hicieron más extensas y específicas. No bastaba la seguridad y la justicia, pues también eran necesidades el alumbrado público, el agua potable, las vías de comunicación, etc. Como se advierte, el contenido de las necesidades que deben ser satisfechas por el Estado, de manera común y, por tanto, de los deberes del Estado, depende del contexto socio-histórico.

Por otra parte, es precisamente esta postura de Duguit, la que da pie a una de las interrogantes de la presente investigación: si el Estado cobra a los ciudadanos impuestos (una especie de contribución) para satisfacer necesidades colectivas y entre estas necesidades colectivas se encuentran ciertos servicios públicos, ¿se justifica que, por otra parte, el Estado cobre derechos como contraprestación por la prestación de servicios públicos y por otorgar el uso o

---

<sup>42</sup> Cfr. Roldán Xopa, José, *Derecho administrativo*, 2da. ed., México, Oxford University Press, 2008, p. 40.

<sup>43</sup> Cfr. Duguit, Léon, "The concept of public service", *Yale Law Journal*, s.l.i., núm. 5, marzo de 1923, <https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol32/iss5/1/>

aprovechamiento de sus bienes de dominio público? Para dar respuesta a esta interrogante se debe estudiar el concepto.

Por lo anterior, cobra relevancia el concepto de potestad tributaria. La potestad tributaria es la facultad del Estado por virtud de la cual se puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.<sup>44</sup> La potestad tributaria permite que los particulares trasladen parte de su riqueza al Estado. Sin embargo, esta no restringe al Estado para el establecimiento de un solo tipo de contribución, aunque tampoco otorga el poder para el establecimiento de cualquier tipo de ellas. Lo importante es determinar la justicia de las contribuciones en su conjunto y la justificación de las distintas especies de contribuciones. Además, es importante una integración armónica entre los distintos gravámenes ya que una pluralidad tributaria desprovista de integración no serviría de apoyo a ninguna organización financiera.<sup>45</sup> Estos temas se abordan posteriormente en el presente trabajo de investigación.

### *3. Teoría de la necesidad social*

La teoría de la necesidad social establece que el tributo erogado por el gobernado al gobernante debe ser el medio por el cual el gobernante satisfaga aquellos requerimientos que tiene la sociedad en común.<sup>46</sup> Es fundamental establecer que la teoría se actualiza únicamente en el momento en que los intereses individuales mutan a intereses colectivos que constituyen valores y principios propios del Estado constitucional; es decir, conductas o acciones cuya tutela obligatoria corresponde al Estado.

---

<sup>44</sup> Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 15a. ed., México, Porrúa, 1988, p. 207.

<sup>45</sup> Cfr. Saínz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho. Estudio de derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, vol. II, pp. 244-258.

<sup>46</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, 2a. ed., México, Oxford University Press, 1998, p. 99.

Esta teoría es compatible con la idea de un Estado cuyo fin principal es la protección, promoción y garantía de los derechos fundamentales o humanos, especialmente cuando se relacionan con las necesidades básicas, con los derechos o cuando se fundamentan estos derechos en ellas. En específico, según la teoría de la necesidad social, las contribuciones deben servir principalmente para proteger los derechos fundamentales y convencionales; para Lucerito Flores, en particular, para los de segunda y tercera generación,<sup>47</sup> por ejemplo, el acceso a la salud, a la educación o a un medio ambiente sano.

Actualmente, las necesidades básicas se expresan como derechos humanos, de tal forma que la tarea principal del Estado de satisfacer las necesidades básicas comunes es la de garantizar la vigencia efectiva de los derechos humanos.

Por otra parte, esta teoría también es compatible con los tributos extrafiscales, ya que este tipo de tributos satisfacen necesidades sociales. A través de ellos, el Estado puede generar bienestar social, lograr objetivos de incentivación de ciertas actitudes o industrias, generar trabajo, entre otras.

Una crítica a esta teoría es que las necesidades sociales siempre son abordadas por los servicios públicos, por tanto, colisiona con la teoría del mismo nombre.<sup>48</sup>

#### *4. Teoría del gasto público*

Esta teoría es adoptada por la Constitución Federal que establece la obligación del pago de las contribuciones por el gobernado para sufragar el gasto público. Lo importante es, entonces, identificar qué constituye un gasto público. Por lo pronto es necesario recordar que, como se estableció previamente, el fundamento o justificación de los tributos es la satisfacción de las necesidades comunes o colectivas y se adelanta que el gasto público es aquel gasto que realiza el Estado,

---

<sup>47</sup> Cfr. Flores Salgado, Lucerito Ludmila, *Temas actuales de los derechos humanos de última generación*, México, Piso 15, 2015, pp. 18-20.

<sup>48</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 99-100.

que está directa o indirectamente relacionado con la satisfacción de las necesidades comunes o colectivas. Sin embargo, el tema se aborda con mayor amplitud en el capítulo siguiente.

### 5. Teoría del seguro

Implica que todos y cada uno de los tributos corresponden, de cierto modo, al pago de una prima de seguro a favor del Estado para el cuidado de la vida y el patrimonio del gobernado.<sup>49</sup> Para esta teoría, la función del Estado se reduce a la garantía de la vida y la propiedad. Sin embargo, resulta incorrecto señalar que el único fin del Estado es realizar las funciones de protección a la vida y la propiedad de los particulares, un recorrido somero de las funciones del Estado muestra que este interviene cada vez más en esferas que antes se consideraban ámbitos exclusivos de los particulares. Lo cual, es especialmente cierto cuando se trata de derechos humanos.

Además, una de las características de las contribuciones es encauzarlas a contribuir al gasto público, lo cual representa diversas acciones, por ejemplo, el sostenimiento de la actividad burocrática y la satisfacción del bien público antes de las necesidades individuales. Por último, el Estado no actúa como si fuera alguna institución de seguros cuando algún particular es vulnerado en su propiedad o su vida.

Con todo, la teoría no es totalmente incorrecta: el Estado tiene la obligación de proteger tanto la propiedad como la vida de los particulares; para ello hace uso de las contribuciones, pues es una obligación que tiene con toda la sociedad.

Como se señaló en el inicio del presente apartado, la mayoría de las teorías anteriores se complementan mutuamente. En el caso concreto del Estado mexicano, los recursos obtenidos de las contribuciones se deben destinar al gasto público, donde gasto público, desde su concepción amplia, incluye la protección de la vida y la propiedad, pero también un cúmulo de necesidades básicas que pueden

---

<sup>49</sup> Cfr. *Ibidem*, p.101.

ser entendidas como derechos fundamentales o humanos. Sin embargo, para lograrlo, se necesita costear la operación del Estado.

Verbigracia, para el pago de contribuciones aplicadas para los servicios del sistema público de salud, convergen la teoría del seguro (las contribuciones pueden verse como prima que permite que el Estado provea servicios de salud a la población, sin contribuciones no habría servicios de salud), el principio del gasto público (ya que parte del dinero recaudado se destina al sostenimiento del sistema de salud, así como para la prestación de los servicios de salud) y la teoría de la necesidad social (por lo que se refiere a atender una necesidad básica, a los problemas de salud de los gobernados con base en el artículo 4o. de la Constitución).

Incluso se puede encontrar una conexión con la teoría de la relación de sujeción, ya que si bien esta teoría no es válida para un sistema contributivo moderno, en esencia la obligación de pago del gobernado deriva de la existencia de una obligación constitucional. Por lo anterior, se considera que, a partir de los principios tributarios anteriores, se puede esgrimir una teoría integral general que fundamente el cobro de contribuciones, en virtud de que el sistema jurídico mexicano sí tiene matices de cada uno de los principios señalados.

### III. TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LA ASIGNACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA

A través de las teorías analizadas en párrafos anteriores se justifica el poder del Estado para establecer contribuciones a cargo de los gobernados, esto es, las teorías justifican como tal la potestad tributaria del Estado; sin embargo, no se trata de un poder ilimitado, pues la relación entre gobernado y gobernador no es como la relación entre monarca y súbdito, basada únicamente en el poder que el primero ejerce sobre el segundo. En este sentido, la potestad tributaria no puede ser arbitraria y debe estar revestida de cierta justicia.

Los principios de justicia distributiva son principios normativos que guían la asignación de los beneficios y cargas de la actividad económica. Así, la justicia distributiva aborda la cuestión de quién debería recibir o pagar qué en una sociedad.

Las implicaciones para los tributos son obvias, la justicia tributaria aborda la cuestión de quién debe pagar el tributo en una sociedad o cómo repartir los tributos entre los miembros de una sociedad.<sup>50</sup>

Al respecto, han surgido diversas teorías y principios de justicia para distribuir las cargas públicas entre los gobernados. Entre estas destacan las siguientes:

- A. Teoría del beneficio equivalente
- B. Teoría de la capacidad contributiva
- C. Teoría de la igualdad de sacrificio

### *1. Teoría del beneficio equivalente*

Menciona Arrijoa Vizcaíno que, para la teoría del beneficio equivalente, la finalidad de los tributos es costear los servicios públicos que el Estado presta, por tanto, dichos servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones a su cargo.<sup>51</sup> Como se advierte, se trata de una teoría que establece que la carga tributaria debe ser directamente proporcional a la cantidad de beneficios que recibe el particular por el uso de bienes o servicios públicos provistos por el Estado. En consecuencia, aquellos que reciben los máximos beneficios de los servicios gubernamentales deberán pagar la contribución máxima. Por ende, el principio de beneficio equivalente como principio distributivo de cargas tributarias que se sostiene en esta teoría es compatible con la idea de la teoría del seguro como justificación de la potestad tributaria.

Vosslamber señala que la teoría del beneficio equivalente esencialmente trata la relación entre el contribuyente y el sujeto pasivo en términos contractuales; además, apunta que puede tener sentido en el caso hipotético de un estado mínimo con funciones limitadas a proteger a los ciudadanos contra la violencia, el robo y el

---

<sup>50</sup> Cfr. Lamont, Julian y Favor, Christi, "Distributive Justice", en N. Zalta, Edward (ed.) *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Stanford, Stanford University, 2008.

<sup>51</sup> Cfr. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2003, p. 12.

fraude, así como del incumplimiento de los contratos.<sup>52</sup> Indica que, incluso, podría tener sentido si el rango de las funciones estatales se incrementara para incluir defensa, justicia, obras públicas e instituciones públicas, aunque la analogía del contrato se vuelve cada vez más tenue debido a que, de acuerdo con la teoría, el papel del gobierno es efectivamente proteger la vida y la propiedad. Sin embargo, observa que la teoría parece ser contraintuitiva en el contexto de un Estado de bienestar que busca la satisfacción de las necesidades básicas comunes de toda la sociedad. Esto, a menos que el bienestar social esté de alguna manera estructurado como un contrato de seguro: aquellos que reciben el bienestar deben pagar por ese beneficio; de esta forma se frustra el propósito de la redistribución y la solidaridad.<sup>53</sup>

Sin embargo, incluso si no se está en un Estado de bienestar, el intercambio de tributos por bienes y servicios públicos carece de la pureza del contrato en, al menos, dos formas: 1) los contribuyentes no evalúan el valor del beneficio por sí mismos y 2) no son libres de optar por no contratar. Los tributos se evalúan de forma exógena y se coacciona el cumplimiento. Si se considera que el contrato surge de la concurrencia de voluntades en cuanto al beneficio y al valor, la teoría, en el mejor de los casos, imita el *quid pro quo* del contrato.<sup>54</sup> Además, no siempre es fácil averiguar los beneficios que las distintas personas reciben de algunos servicios públicos, por tanto, la aplicación de la teoría como predominante se encuentra con limitantes prácticos.

---

<sup>52</sup> Cfr. Vosslander, Robert J., "Taxing and pleasing: The rhetoric and reality of vertical equity in the development of the New Zealand income tax on employees, 1981 to 1984", Christchurch, Universidad de Canterbury, [tesis presentada en cumplimiento parcial de la referente a requisitos para el título de Doctor en Filosofía], 2010,

[https://ir.canterbury.ac.nz/bitstream/handle/10092/4148/thesis\\_fulltext.pdf?sequence=1](https://ir.canterbury.ac.nz/bitstream/handle/10092/4148/thesis_fulltext.pdf?sequence=1)

<sup>53</sup> Cfr. *Idem*.

<sup>54</sup> Cfr. *Idem*.

A pesar de las limitaciones de la teoría y del principio para la distribución de las cargas públicas que emanan de ella, la teoría del beneficio equivalente ha tenido una larga y duradera influencia en la política fiscal de manera que, si bien no sustenta la totalidad de la repartición de las cargas tributarias, todavía es la base para la distribución de la carga tributaria en algunos tributos como los derechos o tasas. Se abunda sobre ese tema en el capítulo siguiente.

## 2. Teoría de la capacidad contributiva

Actualmente la teoría de la capacidad contributiva –también conocida como capacidad económica o *ability to pay*– y los principios con nombres idénticos que de ella surgen<sup>55</sup> son los principios más aceptados de justicia en la repartición de las cargas tributarias. El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no hace referencia a la capacidad contributiva, sino al principio de proporcionalidad tributaria. Para algunos autores la proporcionalidad teleológicamente abarca la teoría de la capacidad contributiva e incluso se agota en dicha teoría; esto es así quizá por la gran influencia de la doctrina española e italiana en el derecho mexicano. En ese tenor, es necesario actuar con precaución en este aspecto para no limitar el contenido del principio de proporcionalidad que se encuentra en la Constitución, especialmente porque el objeto de estudio de la investigación descansa en los derechos y este tipo de contribución no es enteramente compatible con el principio de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva tiene su origen en que los ciudadanos deben realizar aportaciones al Estado para contribuir al gasto público, de conformidad con la potencialidad que estos tengan debido a sus ingresos y sus rentas.<sup>56</sup> De esta

---

<sup>55</sup> Por ejemplo, para la doctrina italiana es capacidad contributiva, para la española es capacidad económica y para la anglosajona es *ability to pay*. A veces se hacen distinciones entre los términos, sin embargo, para efectos de este trabajo, se consideran sinónimos.

<sup>56</sup> Cfr. Ríos Granados, Gabriela, *Conceptos de Reforma Fiscal*, México, UNAM, 2002, p. 67.

forma se establece que los pagos que los gobernados realicen no serán homogéneos en lo que se refiere a los importes, pero sí a las tasas de estos.

La teoría de la capacidad contributiva otorga una idea que justifica la determinación del monto de los impuestos (esto es, de su hecho imponible, base gravable y de su tasa o tarifa), toda vez que para que un impuesto sea constitucional es necesario que establezca hechos imponibles; estos deben reflejar una manifestación de riqueza, sea directa o indirecta, que genere capacidad de pago. El legislador debe ser cuidadoso al momento de establecer un tributo, sobre todo al momento de elegir el supuesto jurídico que será el hecho imponible de la obligación tributaria, buscando siempre que la actualización de dicho supuesto jurídico genere manifestaciones reales de riqueza disponibles y susceptibles de ser gravadas a través de un impuesto.

Ahora bien, como se comentó, en el caso de los derechos, ante la interrogante de si debe tomarse en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo frente al tributo –tal y como se analiza más adelante– el Máximo Tribunal ha resuelto que, para que los derechos respeten los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, no se pueden considerar elementos ajenos o externos para determinar la cuota (como en este caso, la capacidad de contribuir del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria), sino que para las cuotas por los derechos, de manera general, solo se puede considerar el costo que tuvo para el Estado la prestación del servicio público o el otorgamiento del uso o aprovechamiento del bien de dominio público. Así, la teoría del beneficio equivalente es la que sustenta el establecimiento de sus cuotas.

En el caso de las contribuciones conocidas como impuestos, existe menos controversia y es generalmente aceptado que rige este principio para determinar la distribución de la carga tributaria entre los miembros de la sociedad. La capacidad contributiva es abordada con mayor amplitud en el siguiente capítulo de la presente investigación.

### 3. Teoría de la igualdad de sacrificio

Esta teoría, aunque es muy similar a la anterior, tiene ciertas particularidades. Implica la pérdida de la utilidad sufrida como consecuencia del pago del impuesto y requiere que esta sea la misma para todos los contribuyentes.<sup>57</sup> Entonces, se debe de entender que el pago no es respecto de una cantidad, sino de un porcentaje sobre la cantidad respectiva. Lo señalado implica que entre mayor sea el ingreso y la renta de los gobernados, mayor deberán ser las contribuciones que paguen y, en sentido contrario, entre menor sea el ingreso, menor será el monto de las contribuciones.

La teoría de la igualdad de sacrificio se puede encontrar en la legislación en las tasas progresivas de los impuestos, donde se busca que, a mayores utilidades, la tasa del impuesto incremente y, a menores utilidades, la tasa del impuesto disminuya. Es así como la teoría de igualdad de sacrificio tutela la equidad que debe existir en toda relación jurídico-tributaria, donde cada contribuyente debe sufrir un menoscabo en su riqueza que sea equitativo, de tal forma que cada contribuyente sacrifique una parte proporcional de su riqueza, ingresos o utilidades.

Anteriormente se planteó la interrogante de si deben tomarse en cuenta o no condiciones subjetivas de cada contribuyente al determinar la cuota de los derechos (tales como la capacidad económica o la situación personal del sujeto pasivo frente al tributo), a partir de esta surge el cuestionamiento de si la teoría de la igualdad de sacrificio es aplicable en el establecimiento de las cuotas de los derechos.

Esto, para que el legislador, al considerar las condiciones subjetivas de cada contribuyente que cae en el hecho imponible de un derecho, pueda determinar cuotas distintas según las condiciones del sujeto pasivo y, de esta forma, tutelar que todos los contribuyentes realicen una igualdad de sacrificio en el pago de los derechos. Por ello, en capítulos posteriores se analiza este cuestionamiento para llegar a una conclusión.

---

<sup>57</sup> Cfr. Panadés, Judith, *El Cumplimiento del Principio de la Igualdad de Sacrificio en el IRPF Español*, Barcelona, Universitat Autònoma de Barcelona, febrero de 1998, p. 3, <http://pareto.uab.es/jpanades/papers/sacrificio.PDF>

#### IV. SUSTENTO HISTÓRICO CONSTITUCIONAL PARA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

Para terminar este capítulo es importante hacer referencia a la evolución histórico-legal y constitucional del cobro de contribuciones. El antecedente más tangible de los tributos en el derecho mexicano son las Leyes de Indias, que, aunque no formaron un cuerpo constitucional, rigieron la conducta de habitantes de las colonias de la Corona española. Dicho texto, en el libro VIII, abordaba las normas financieras aplicables en el territorio novohispano, siendo particularmente relevante la administración de la hacienda pública, así como el funcionamiento de los tribunales correspondientes a la hacienda pública.<sup>58</sup>

El primer antecedente jurídico formal y material de los tributos en el derecho mexicano es la Constitución de Cádiz de 1812, la cual conforma la primera Constitución que rigió al México independiente. En dicho texto normativo se dispuso que el pago de las contribuciones debía ser repartido entre los españoles con relación a sus facultades, tomando como base la proporcionalidad de sus ingresos, y que con los impuestos se buscaba solventar el gasto público.

Posteriormente, en el Decreto constitucional para la libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, se esbozó una primera explicación legal para el cobro de las contribuciones en un plano Constitucional.<sup>59</sup> Se estableció que los ciudadanos estaban obligados a una pronta disposición para contribuir con el gasto público, sin embargo, no se incluyeron principios o directrices sobre la forma en que se debía tributar.

Años posteriores, en 1824, se promulgó la primera Constitución del México independiente, la cual no abordó la obligación del gobernado a contribuir al gasto público. A pesar de lo anterior, dicha obligación podría inferirse de la lectura de las facultades del poder ejecutivo y del poder legislativo, donde sí existe cierta correspondencia difusa relativa al pago de contribuciones por parte del gobernado.

---

<sup>58</sup> *Cfr.* Leyes de Indias, 1680, libro VIII.

<sup>59</sup> *Cfr.* Constitución de Apatzingán, 1812, México.

Más tarde, en las Leyes Constitucionales de 1836 se estableció un apartado específico para el pago de las contribuciones con mayor técnica legislativa que en el Decreto de 1814. Esta es la base de la redacción del texto respectivo de la Constitución vigente. Si bien la constitución vigente estableció la obligación de los mexicanos de realizar contribuciones que sirvan a los gastos del Estado, nunca fijó las modalidades por las cuales se deben realizar; esto da pie a que mediante leyes se señalen los principios por los que se deba hacer el pago de las contribuciones.

Es importante destacar que la Ley Primera de las Leyes Constitucionales de 1836 introdujo el principio de legalidad tributaria al señalar, en el artículo 3o., fracción II, que las contribuciones deben ser establecidas por las leyes. En este sentido, de conformidad con lo señalado en el artículo 1o. de la Ley Segunda, corresponde únicamente al legislativo el establecimiento de las contribuciones.

En 1857 se dio un gran paso ya que se promulgó la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, donde en el artículo 31 se establecieron, como en el texto Constitucional vigente, los principios que deben regir en el establecimiento de las contribuciones: legalidad, destino al gasto público, proporcionalidad y equidad.

Así, por ejemplo, en el debate del Constituyente de 12 de noviembre de 1856, se discutieron de manera indirecta aspectos relacionados con la proporcionalidad y hasta la equidad del cobro de las contribuciones. Es fundamental destacar el gran cambio que existió entre la Constitución de 1836 y la de 1857, donde por primera ocasión se plasmó la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

Resulta destacable que en el momento histórico antes señalado existieran debates del constituyente en relación con los principios de equidad y proporcionalidad tributaria y que, sin duda, dichas ideas formaron parte del texto de la Constitución de 1857.

Actualmente, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece el fundamento constitucional para el cobro de toda contribución, al señalar que es obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, la Ciudad de México y

el municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.<sup>60</sup> De este artículo se advierten los principios que deben regir las contribuciones y que se estudian en el capítulo siguiente.

Dada la importancia para esta investigación, se destaca que el precepto referido señala la obligación de contribuir “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”;<sup>61</sup> por tanto, nada impide, por ejemplo, que las leyes del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto Sobre la Renta, de los derechos, de las aportaciones de seguridad social, entre otras, dispongan maneras distintas de proporcionalidad y equidad tributaria. Esto no quiere decir que no se puedan ni deban cuestionar las distintas formas de proporcionalidad y equidad dispuestas por las leyes o que dichas formas sean intrínsecamente correctas por el solo hecho de que la ley lo disponga. Lo que se argumenta es, simplemente, que puede existir una variedad de formas proporcionales y equitativas para contribuir al gasto público. Proporcionalidad significa “conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”.<sup>62</sup> En este sentido, el pago conforme al beneficio recibido es un tipo de proporcionalidad, al igual que el pago conforme a la capacidad contributiva.

A diferencia de la Constitución mexicana, la española señala en su artículo 31 que: “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.<sup>63</sup> De manera similar, la italiana señala en su artículo 53 que “[t]odos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad

---

<sup>60</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mayo 2021, Artículo 31, Fracción IV.

<sup>61</sup> *Idem*.

<sup>62</sup> Real Academia de la Lengua Española, “Proporcionalidad”, *Diccionario de la Real Academia Española*, <https://dle.rae.es/proporcionalidad>

<sup>63</sup> *Cfr.* Constitución Española, mayo 2021, Artículo 31.

contributiva”.<sup>64</sup> No sorprende entonces que la influencia de las doctrinas española e italiana haya llevado a la asimilación de la proporcionalidad establecida en la Constitución mexicana con la capacidad contributiva. En estos dos países, el principio de beneficio equivalente no encuentra recepción expresa, aunque el concepto de tasa suele apoyarse en el criterio de beneficio equivalente como una especie de los tributos.

En el caso de Alemania, la capacidad contributiva no tiene una base explícita. Para Barquero Estevan, en ese país se acepta que el principio de proporcionalidad sirve para justificar los derechos o tasas con límite máximo a su cuantía o coste, también se propuso como suficiente para exigir la financiación de los gastos públicos según los criterios de equivalencia.<sup>65</sup> En Alemania, ni la capacidad contributiva ni el beneficio equivalente se encuentran expresamente reconocidos en la Constitución.

En el caso de México, se tiene un escenario idéntico al de Alemania, por lo que ambos conceptos pueden derivar del principio de proporcionalidad. Entonces, equiparar el principio de proporcionalidad con el de capacidad contributiva puede haber sido un error por la influencia de doctrinas extranjeras sin poner mucha atención a la armónica recepción que pudiera tener en el marco normativo mexicano. Además de que gran parte de la doctrina sobre capacidad contributiva se refiere a los impuestos, quizá por ser la contribución más significativa.

Por otra parte, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no es el único fundamento legal de las contribuciones en México. Dicho artículo es reforzado a través de dos numerales de la misma Constitución, sin los cuales los principios tributarios no tendrían la fuerza legal que actualmente tienen. En específico, se hace referencia a los artículos 49 y 133 del citado ordenamiento.

---

<sup>64</sup> Cfr. Constitución Española, mayo 2021, Artículo 53.

<sup>65</sup> Cfr. Barquero Estevan, Juan Manuel, *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 433-435.

En primer lugar, el artículo 49 constitucional establece de manera clara la división del Supremo Poder de la Federación en tres poderes, mismos que, salvo situaciones excepcionales, no podrán reunirse dos o más de ellos en uno solo. Este principio es fundamental para el sistema de pesos y contrapesos que necesita el Estado para su correcto funcionamiento.<sup>66</sup>

En segundo lugar, el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna se encuentra reforzado con lo señalado por el artículo 133, toda vez que tutela el principio de supremacía constitucional, al señalar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la Ley Suprema de toda la Unión. En este sentido, todas las leyes que emita el Legislativo federal y estatal en materia de contribuciones deben cumplir forzosamente con lo señalado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución; esto es, respetar los principios tributarios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.<sup>67</sup>

Para concluir este capítulo, como ha quedado demostrado, las sociedades siempre han necesitado dinero o su equivalente para poder conformar un sistema de gobierno; por supuesto, la forma de recaudar y aplicar lo recaudado ha evolucionado, más si se toman en cuenta los regímenes absolutistas *versus* los Estados constitucionales de derecho modernos.

Las teorías que sustentan el cobro de las contribuciones cobran relevancia puesto que son orientadoras para entender la finalidad del tributo. Si bien el hombre decidió depositar parte de sus libertades en el Estado para que este lo protegiera, no basta con dar seguridad al gobernado para sustentar el cobro de las contribuciones. La pretensión del gobernado es que el dinero destinado para el pago de contribuciones se aplique para todas las colectivas, como los servicios de salud, los sistemas carreteros y los servicios públicos, entre otros, y no solo para el sostenimiento del Gobierno y su burocracia.

---

<sup>66</sup> Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mayo de 2021, Artículo 49.

<sup>67</sup> Cfr. *Ibidem*, Artículo 31 fracción IV y Artículo 133.

En este sentido, los gobernados han pagado contribuciones desde la antigüedad, por lo que las ideas liberales y los diferentes movimientos sociales propiciaron que no exista contribución alguna sin que haya previamente consentimiento por parte del pueblo. Ahora bien, la polémica nace en el momento en que se cuestiona qué tipo de contribuciones se justifican para solventar las necesidades colectivas y cuánto debe contribuir cada uno. Esta polémica es menor en el caso de los impuestos cuya finalidad de sufragar el gasto público aparece más clara; su objetivo principal es que el Estado tenga los recursos necesarios para realizar actos tendientes a satisfacer el bien común, el interés colectivo. Sin embargo, la polémica es mayor en el caso de los derechos, pues su finalidad consiste en sufragar el gasto público; esto no es directamente perceptible al pretender que el Estado recupere el costo en que incurrió al prestar un servicio público o al haber otorgado el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público.

## CAPÍTULO SEGUNDO

### LAS CONTRIBUCIONES: ELEMENTOS ESENCIALES Y LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL

Como se advierte del apartado anterior, a pesar de que se puede justificar la creación de contribuciones a cargo de los miembros de la sociedad para sufragar el gasto público, la potestad tributaria del Estado no es ilimitada. Las principales limitaciones se encuentran en los principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por tanto, en este capítulo, se analizan dichos principios.

Primeramente, se hace referencia a las contribuciones en el sistema jurídico mexicano, destacando los elementos esenciales que obligatoriamente deben contenerse en ley. Posteriormente se analizan los principios de gasto público, legalidad, proporcionalidad y equidad desde una visión integral; estos principios permiten encontrar la lógica del cobro de las contribuciones y sus características. Finalmente, se realiza un análisis de los derechos en su modalidad de contribuciones con relación a los principios tributarios y el tratamiento que estos tienen, máxime que los parámetros para determinar su proporcionalidad y equidad son distintos a los de los impuestos.

#### I. LAS CONTRIBUCIONES EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO Y SUS ELEMENTOS ESENCIALES

El *Diccionario Jurídico Mexicano* señala que la contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos por parte de todos aquellos que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes que las crean, de conformidad con la calidad que deban reunir los sujetos pasivos<sup>68</sup> y son pagadas por todos aquellos que actualicen los diversos supuestos normativos.<sup>69</sup> Es

---

<sup>68</sup> Cfr. Gil Valdivia, Gerardo, “Contribución” en Carpizo, Jorge (coord.), *Diccionario Jurídico Mexicano*, t. II, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1983, p. 316, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1169/12.pdf>

<sup>69</sup> Cfr. *Idem*.

importante resaltar que la contribución tiene una cualidad que nace de un pacto implícito entre el Estado y el gobernado, lo que enaltece el carácter contributivo y no retributivo; que, además, tiene matices garantistas, lo cual implica que debe adecuarse a ciertos límites o principios.

A pesar de ello, se trata de una exigencia del Estado en virtud de la potestad tributaria que ostenta. Destacan dos características de las contribuciones: 1) el carácter coactivo y no voluntario o bilateral y 2) el carácter contributivo, esto es el destino al gasto público (independientemente de que existan otras finalidades). El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación no establece una definición de lo que es una contribución, lo cierto es que de su análisis se puede afirmar que una contribución es un ingreso fiscal establecido en una Ley, donde el Estado está autorizado para recibirla y cobrarla en sus funciones de derecho público; además, debe ser pagada por las personas físicas y morales que realicen el supuesto jurídico establecido en la ley.

También es importante destacar que una contribución es un ingreso fiscal del Estado; toda vez que no todo ingreso obtenido por el Estado tiene un origen fiscal. El Estado tiene dos tipos de ingresos, aquellos que derivan de sus funciones de derecho privado y aquellos que derivan de sus funciones de derecho público.

Los ingresos percibidos por el Estado en sus funciones de derecho privado son los llamados productos, que son definidos por el último párrafo del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación como “las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado”.<sup>70</sup> Cuando el Estado actúa en sus funciones de Derecho privado donde no hace uso de su imperio, se ubica en una posición de relación de igualdad con los particulares, donde ambos se convierten en sujetos privados cuyas declaraciones de voluntad inciden en el ámbito de Derecho privado.

Por su parte, los ingresos percibidos por el Estado en sus funciones de derecho público pueden ser divididos en fiscales y no fiscales (también

---

<sup>70</sup> Código Fiscal de la Federación, mayo de 2021, Artículo 3o.

denominados tributarios y no tributarios). En primer lugar, los ingresos no fiscales o no tributarios son los denominados aprovechamientos, que son definidos en el primer párrafo del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación como “los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.<sup>71</sup> En segundo lugar, los ingresos fiscales o tributarios son precisamente los derivados de las contribuciones, las cuales se encuentran clasificadas en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación.

En la Constitución se señala la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, pero la materialización de dicho principio constitucional se encuentra en el Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene un artículo entero que clasifica jurídicamente a la contribución en cuatro formas: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.<sup>72</sup> Asimismo, el propio artículo 2o. establece los accesorios de las contribuciones: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización.

Se puede afirmar así que una contribución es un ingreso establecido en ley que tiene derecho a recibir el Estado en sus funciones de derecho público, que tiene obligación de pagar toda persona física y moral que realice el supuesto jurídico establecido en la misma y cuyo destino es financiar el gasto público.

### *1. Los elementos esenciales de las contribuciones*

Si bien el Estado tiene potestad tributaria para establecer contribuciones para sufragar el gasto público, dicha potestad encuentra su límite en los principios tributarios que también pueden ser concebidos como derechos de los contribuyentes. Uno de estos límites es que la contribución se establezca expresamente en ley con todos sus elementos esenciales, pues no resultaría útil conocer que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, si no es

---

<sup>71</sup> *Idem.*

<sup>72</sup> *Cfr. Ibidem, Artículo 2o.*

posible identificar a las personas a las que van encaminadas o los supuestos que las causan.

Por tanto, resulta necesario identificar aquellas *conditio sine qua non* para que un tributo esté debidamente integrado. Para ello se aplica un *test* donde todos los reactivos deben ser contestados por la propia ley, en el que se debe identificar el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago. Si una contribución no contiene dichos elementos, estaremos ante una contribución a todas luces arbitraria, toda vez que se estaría dejando a discrecionalidad de la autoridad fiscal, es decir, administrativa, la determinación de alguno de estos elementos esenciales de las contribuciones; esto incluso provocaría una violación al principio constitucional de división de poderes, ya que la autoridad con facultad para determinar las contribuciones es la legislativa.

Dicho de otra forma, se debe tener claridad respecto de las condiciones de modo y tiempo en el que el sujeto pasivo del derecho contributivo debe de contribuir. Al respecto, la Tesis Jurisprudencial del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con rubro “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY”,<sup>73</sup> establece claramente que los elementos esenciales de los tributos deben estar perfectamente consignados en la ley, cuya finalidad sea aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso normativo específico.

Los elementos esenciales de las contribuciones son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; siendo estos elementos los que responden a las preguntas de quién es el facultado para cobrar la contribución, quién es el obligado a pagar la contribución, qué grava la contribución, sobre qué base o cantidad se paga la contribución, qué porcentaje se le aplica a la base de la contribución y cuándo debe pagarse la contribución.

Antes de explicar los elementos esenciales de las contribuciones, resulta fundamental entender lo que es el hecho imponible de una contribución. Las leyes

---

<sup>73</sup> Tesis 232796, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, p. 172.

tributarias, como todas las leyes, son generales, abstractas, impersonales y obligatorias. En este sentido, las leyes tributarias establecen supuestos jurídicos o hipotéticos ideales de realizarse, en caso de que cualquier persona física o moral realice ese supuesto jurídico, entonces se causa la contribución y se convierte en sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y, por ende, en sujeto obligado al pago de la misma.

El hecho imponible es precisamente ese supuesto jurídico o supuesto de causación establecido en la ley cuya realización da nacimiento a la obligación tributaria. La persona física o moral que materializa el hecho imponible causa la contribución y se convierte en sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Entonces, dicha característica es el supuesto normativo que no se ha materializado aún, esto es, aquel supuesto que está establecido en la ley de forma hipotética; sin embargo, una vez que es llevado a cabo en la realidad o es ejecutada por el gobernado, a ese hecho concreto o material se le conoce como hecho generador. El hecho imponible y el hecho generador son los mismos supuestos, pero el hecho generador, al contrario del hecho imponible, es un acto real, una acción del gobernado que lo convierte en causante de la contribución.

En México, los hechos imposables son diversos y dependen del tipo de contribución de que se trate. En el caso de las aportaciones de seguridad social, por ejemplo, el hecho imponible consiste en tener la calidad de patrón, es decir, el simple hecho de contar con trabajadores subordinados actualiza el supuesto jurídico establecido en la Ley del Seguro Social.<sup>74</sup> En el caso de las contribuciones de

---

<sup>74</sup> El artículo 12 de la Ley del Seguro Social establece que son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio, las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones.

mejora, el hecho imponible consiste en la obra pública que realiza el Estado. En los derechos, el hecho imponible consiste en el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público, o bien en recibir la prestación de un servicio público. En los accesorios de las contribuciones, el hecho imponible es el no cubrir las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales. Ahora bien, tratándose de impuestos, los hechos imponibles varían según la naturaleza del tributo; en ocasiones se trata de negocios jurídicos de actos o actividades, el ingreso de una persona, la propiedad o la adquisición de bienes, entre otros.

Una vez analizado el hecho imponible, se abordan a continuación los elementos esenciales de las contribuciones.

#### A. Sujeto activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria

En toda relación jurídica existen sujetos que tienen derechos y obligaciones. En la relación jurídico-tributaria encontramos dos tipos de sujetos: sujeto activo, que es el acreedor tributario, y un sujeto pasivo, que es el deudor tributario.

El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria siempre va a ser el Estado. Aunque en el siguiente capítulo se analiza la figura de la potestad tributaria y del federalismo, se puede adelantar que al ser México un Estado federal, existen tres niveles de gobierno: Federal, Estatal y Municipal. Por ende, al hablar del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, se debe tomar en cuenta que tanto la Federación, como las entidades federativas, como los municipios, pueden ser sujetos activos, dependiendo de si se trata de una contribución federal, estatal o municipal.

Son sujetos pasivos de las contribuciones los gobernados o ciudadanos cuando se colocan o realizan actos que establece la ley y que originan o causan las contribuciones. Tienen ese carácter porque son deudores de las contribuciones frente al fisco; porque al realizar el hecho imponible causan la contribución y desde ese momento están obligados a pagarla, aunque el pago se realice por lo regular en un momento distinto y posterior a cuando se causó la contribución.

En suma, los sujetos pasivos de las contribuciones son todas las personas físicas y morales que se colocan en la hipótesis de causación (que realizan el hecho imponible, esto es la situación jurídica o de hecho establecida por la ley).

#### B. Objeto de la contribución

Para conocer el objeto de las contribuciones se debe responder la siguiente pregunta: ¿qué está gravando esa contribución? El objeto de los tributos lo constituye un acto, una actividad o un recurso general, sea utilidad, propiedad, activos, erogaciones, adquisiciones, enajenaciones, ingresos, etcétera. Sin embargo, no debemos confundir el objeto gravado con los supuestos normativos que dan origen al tributo (hecho imponible), ni tampoco con el hecho generador de las contribuciones, aunque se encuentren relacionados.

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible existe una relación, debido a que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley tributaria solo estableciera el objeto del gravamen, si no especifica cuál es el acto o hecho relacionado con él cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal, pues es justamente ese acto el contenido del hecho imponible.

#### C. Base gravable

Es el monto o la cantidad determinada en moneda de curso legal sobre la cual se aplica la tasa o tarifa de los tributos. La base gravable se constituye por los elementos que permiten llegar a un monto final, el cual debe ser multiplicado por la tasa de la contribución para obtener como resultado la cantidad de la contribución a pagar.

Este elemento de la contribución es uno de los más importantes, pero también uno de los más complejos. Para llegar a la base gravable es necesario conocer los elementos económicos que la conforman; por ejemplo, en el caso del Impuesto Sobre la Renta, los ingresos y las deducciones (que son los elementos económicos) deben ser considerados para llegar a la utilidad, la base gravable del tributo.

Otro ejemplo es el caso del impuesto predial. Su base gravable es el valor catastral del inmueble, dicho valor puede tomar en cuenta diversas características de los bienes inmuebles como el tipo de construcción, la zona donde está ubicado el inmueble, etcétera. De este modo, dichos valores deben estar específicamente señalados en la ley tributaria respectiva; de no serlo, el tributo en su totalidad podría ser declarado inconstitucional por violar el principio de legalidad.

Lo señalado se ejemplifica a través de una tesis aislada<sup>75</sup> de los Tribunales Colegiados de Circuito, en la cual, de manera medular, declararon la inconstitucionalidad del Impuesto Predial en el Municipio de Culiacán, Sinaloa, para el ejercicio fiscal de 2011. Esto debido a que la tabla de valores unitarios de construcción que establece los valores unitarios del suelo y de las construcciones del Municipio de Culiacán, Sinaloa, estableció, la descripción de los cinco tipos básicos de construcción adherida al suelo (objeto del impuesto predial), la clave para identificar cada una de estos y el valor unitario por metro cuadrado de construcción correspondiente al inmueble respectivo; sin embargo, no estableció los parámetros que debe observar la autoridad para clasificar determinado bien en los cinco tipos básicos de construcción.

La autoridad judicial argumentó que ello genera incertidumbre e inseguridad jurídica al contribuyente, ya que no se fijaron los factores necesarios para definir a qué categoría corresponde la edificación de que se trate; esto provoca que uno de los elementos de la contribución, la base gravable, pueda determinarse discrecionalmente por la autoridad administrativa, transgrediendo el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por ende, no basta que la base gravable esté establecida en una ley; sino que todos los elementos que integran o que inciden en la base gravable deben estar determinados en la misma, de forma que no quede al arbitrio o a la discrecionalidad de una autoridad fiscal el determinar el monto de dicha base imponible.

---

<sup>75</sup> Cfr. Tesis XXVI.5o., *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XI, agosto de 2012, p. 1879.

#### D. Tasa, cuota o tarifa

Es el elemento que se aplica a la base gravable y que determina la cantidad a pagar de una contribución; se trata de los porcentajes o medios para cuantificar los tributos. Existen diversas tasas dentro de la legislación mexicana, la medida más común son los porcentajes. Arrijo Vizcaíno clasifica en tres las tasas de los tributos: cantidad fija, cuota o tasa fija y tasas progresivas.

La cantidad fija se refiere a los montos o cantidades iguales que deben pagar los contribuyentes. Por ejemplo, en el caso de los derechos, todos los gobernados que quieran adquirir un pasaporte por el mismo periodo pagan la misma cantidad. De esta forma, se establece una cantidad exacta que se debe pagar por unidad tributaria.<sup>76</sup>

A diferencia de los derechos, en los impuestos este tipo de cuotas serían inconstitucionales, pues en los impuestos se busca gravar la riqueza o el patrimonio de los contribuyentes, pero de forma individualizada; esto es, atendiendo a la capacidad contributiva subjetiva y objetiva de cada causante. Por ello, si se cobrara a los causantes del impuesto una cuota fija—una misma cantidad igual para todos sin tomar en cuenta su aptitud contributiva—, estaríamos en presencia de un impuesto desproporcional e inequitativo.

Por otra parte, la cuota o tasa fija es una parte fija y proporcional de un todo; es decir, una proporción o porcentaje de la base gravable. Así, se señala un monto específico en un tanto por ciento.<sup>77</sup> Como ejemplos de tasas fijas podemos señalar el 16% para el caso del Impuesto al Valor Agregado aplicado sobre el acto o las actividades gravadas, así como el 30% para el caso del Impuesto Sobre la Renta aplicado a la utilidad del ejercicio obtenida por una persona moral.

En el caso de los impuestos es muy común este tipo de cuotas o tasas fijas, porque se calculan en proporción a la base gravable, la cual puede ser una

---

<sup>76</sup> Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2008, p. 69.

<sup>77</sup> Cfr. *Idem*.

manifestación de riqueza disponible tal como un ingreso, la utilidad, el patrimonio, el valor de una contraprestación, etcétera.

Por último, las tarifas progresivas fijan las proporciones de una base, pero aumentan o disminuyen según sea mayor o menor la base gravable. También conocidas como tasas diferenciales, se expresan mediante una clasificación en la que la tasa porcentual aumenta conforme el monto de la base gravable sea mayor o disminuye el porcentaje si la base es menor.<sup>78</sup>

Un ejemplo de tarifa progresiva la encontramos en el artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece las tasas aplicables para las personas físicas asalariadas, misma tasa que va incrementando o disminuyendo según el salario (ingreso) que perciba el trabajador.<sup>79</sup>

Las tarifas progresivas han sido consideradas como la forma más justa de determinar las contribuciones en forma líquida: respetan los principios de proporcionalidad y equidad que deben regir a las contribuciones; inciden en mayor medida en aquellos contribuyentes que tienen mayor capacidad económica y en menor medida en aquellos cuya capacidad es menor; tratan de manera desigual a las personas que se encuentran en una diversa situación económica, y respetan la equidad que se traduce en igual a los iguales, desigual a los desiguales.

La progresividad debe tener un límite máximo de tal forma que, aunque la base gravable siga incrementando, la tarifa debe detenerse en algún monto. Se coincide con Raúl Rodríguez Lobato al señalar que una progresividad continua podría llegar a absorber el cien por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por la Constitución General de la República. Para evitarlo, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta, aunque la base sí.<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> *Cfr. Idem.*

<sup>79</sup> *Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, mayo de 2021, Artículo 96.*

<sup>80</sup> *Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., p.125.*

## E. Época de pago

Así como las leyes fiscales establecen los elementos que determinan el hecho imponible, los sujetos, el objeto, la base gravable y la tasa o tarifa de una contribución, resulta fundamental que la ley también establezca la fecha en que debe ser pagado ese tributo.

El pago de las contribuciones es la última etapa en la obligación tributaria. El entero o pago de las contribuciones debe hacerse conforme a lo dispuesto por la ley especial que regula el tributo; esto es, cada ordenamiento establece un plazo o límite para realizarlo. Para que los contribuyentes conozcan cuál es la fecha que les corresponde, tienen que acudir a las disposiciones especiales dependiendo de la contribución causada.

Generalmente las contribuciones se causan en un momento y, en una fecha posterior a su causación, deben ser pagadas. En el caso de los derechos se da la excepción a esta regla, en los derechos generalmente se hace el pago de la contribución en forma previa y, posteriormente, se causa la contribución al realizar el hecho imponible consistente en el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público o en la prestación de un servicio público.

Acorde con lo anterior, el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:<sup>81</sup>

- La contribución se calcula por periodos establecidos en la Ley. En los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, deberán enterarlas a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

- En cualquier otro caso, deberán enterarlas dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

---

<sup>81</sup> Cfr. Código Fiscal de la Federación, mayo de 2021, Artículo 6o.

Así pues, el que la época de pago de una contribución esté establecida en una ley otorga a un contribuyente certidumbre y seguridad jurídica que le permite prepararse con anticipación, para poder cubrir con esa carga económica. Ya que han sido analizados los elementos esenciales de las contribuciones, ahora resulta fundamental abordar cada una de las contribuciones que existen en el sistema jurídico mexicano.

## 2. Clasificación de las contribuciones en el derecho mexicano

El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación clasifica las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos. A continuación, se analiza cada una de las contribuciones.<sup>82</sup>

### A. Impuestos

Al igual que sucede en el caso de las contribuciones, la legislación fiscal no establece una definición clara de lo que son los impuestos. El artículo 2o., fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece una clasificación de las contribuciones y define a los impuestos como “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo”.<sup>83</sup>

Se han vertido diversas críticas a la definición mencionada, estas son justificadas, en virtud de que se otorga un significado a un concepto por exclusión. Al respecto, Raúl Rodríguez Lobato establece que un impuesto es la prestación en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato,<sup>84</sup> y cuyas características

---

<sup>82</sup> Cfr. Código Fiscal de la Federación, mayo de 2021, Artículo 6o.

<sup>83</sup> *Ibidem*, Artículo 2o. Fracción I.

<sup>84</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 62-63.

legales son el establecimiento en ley y su obligación de pago, en apego a la proporcionalidad y equidad.<sup>85</sup>

La característica principal de los impuestos, que les diferencia de las demás contribuciones, es que se exigen porque existe una manifestación o índice de riqueza en el sujeto causante que produce capacidad de pago de la contribución, esto es, capacidad contributiva. Esta manifestación de riqueza debe encontrarse precisamente en el hecho imponible del impuesto; de tal forma que el legislador, al establecer un impuesto en una ley, debe cuidar que ese supuesto jurídico hipotético, en caso de materializarse por parte del sujeto pasivo del impuesto, le genere una modificación positiva en su patrimonio o riqueza para que pueda sacrificar una parte de esa riqueza y pagar el impuesto.

Al respecto, Gabriela Ríos Granados opina que la obligación de pagar impuestos se basa en el hecho imponible o supuesto de hecho que la ley establece. La capacidad contributiva debe reflejarse en el hecho imponible mediante la base imponible, por tanto, hay una relación entre hecho y base imponible.<sup>86</sup>

Los impuestos pueden ser clasificados en directos e indirectos. Los impuestos directos son aquellos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto; por ello, no es posible que se presente el fenómeno de la traslación. De esta forma el impuesto repercute directamente sobre el contribuyente, suprimiendo todo tipo de intermediarios entre el pagador y el fisco. El ejemplo más claro de esta clase de impuestos es el Impuesto Sobre la Renta.

Estos impuestos pueden clasificarse a su vez en *personales* y *reales*. Los personales son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella.

---

<sup>85</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 66-67.

<sup>86</sup> Cfr. Ríos Granados, Gabriela, *Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2002, p. 14.

Como ejemplo de un impuesto directo real podemos citar el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, cuyo hecho imponible está constituido por el acto de adquisición del inmueble; en consecuencia, la determinación de su base gravable no atiende a las características propias del sujeto pasivo de la relación tributaria, sino al valor real del inmueble materia de la adquisición, debido a que es una manifestación de su capacidad contributiva.

Los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre el gasto de producción y consumo, por lo tanto, su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final. En este tipo de impuestos, no siempre el causante del impuesto es a quien afecta en su patrimonio dicha contribución. Este tipo de impuestos se pueden clasificar también como impuestos sobre los gastos e impuestos sobre el consumo.

Los impuestos indirectos al gasto o a las erogaciones recaen sobre el empleo general de un bien económico para adquirir otros o se utilizan para producir bienes o servicios, donde el contribuyente es el titular del hecho imponible y de la capacidad contributiva que él mismo revela, por lo que no existe la figura de la traslación o repercusión jurídica –como sucede, por ejemplo, con el Impuesto Sobre Nóminas que grava los pagos en dinero o en especie que por concepto de remuneración al trabajo debe erogar el patrón, de ahí que baste que el empleador lleve a cabo la erogación para que se genere el hecho imponible–. En estos impuestos indirectos, por antonomasia, no se hace referencia a la situación personal del contribuyente, es decir, son objetivos, de devengo instantáneo y monofásicos.<sup>87</sup>

Los impuestos indirectos al consumo se vinculan con la adquisición de bienes y servicios. No obstante que el objeto y hecho imponible de los impuestos indirectos al consumo son actos y actividades tales como la enajenación, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, lo cierto es que estos impuestos buscan gravar la manifestación de riqueza reflejada en el consumo; es decir, en el gasto que realiza el que recibe los bienes, los servicios o el uso o goce

---

<sup>87</sup> Cfr. Tesis P./J. 3/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1117.

temporal de bienes. De tal forma que la persona que tiene la riqueza y soporta la carga fiscal no es el contribuyente, por lo que ese destinatario tiene una categoría legal atípica.<sup>88</sup>

Dichos impuestos permiten el fenómeno de la traslación, por ende, el impuesto siempre impacta económicamente en el consumidor final. En este sentido, en los impuestos indirectos al consumo el contribuyente no resiente la carga fiscal, sino que le repercute a un tercero, por lo que no es posible considerar condiciones personales o familiares del contribuyente, pero sí las distintas formas en que se presenta el consumo y las consecuencias que produce –al constituir un fenómeno económico–, siendo este el indicador de riqueza.

El ejemplo más claro de impuesto indirecto al consumo es el Impuesto al Valor Agregado, específicamente por los actos o actividades gravadas consistentes en la enajenación de bienes, en la prestación de servicios y en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

#### B. Aportaciones de seguridad social

El artículo 2o., fracción II, del Código Fiscal de la Federación define a las aportaciones de seguridad social como “las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.<sup>89</sup>

En el caso de las aportaciones de seguridad social, son contribuciones establecidas para financiar de forma específica el gasto de seguridad social.

En este sentido, resulta oportuno precisar qué es la seguridad social. La Organización Internacional del Trabajo señala que la seguridad social es la protección que la sociedad proporciona a sus miembros a través de una serie de medidas públicas encaminadas a disminuir las privaciones económicas y sociales

---

<sup>88</sup> *Cfr. Idem.*

<sup>89</sup> Código Fiscal de la Federación, mayo de 2021, Artículo 2o.

que ocasionan la desaparición o una fuerte reducción de ingresos por causa de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo, enfermedad laboral, desempleo, invalidez, vejez y muerte.<sup>90</sup>

El artículo 2o. de la Ley del Seguro Social establece que la seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.<sup>91</sup>

En México, la seguridad social tiene su fundamento en el artículo 123, apartado A, fracciones XII y XXIX, y en el apartado B, fracción XI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El artículo 123 Constitucional establece los derechos laborales, señalando expresamente que “toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; a efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización de trabajo, conforme a la ley”.<sup>92</sup> Por su parte, en los apartados y fracciones citados, se establece la obligación que tienen los patrones de otorgar seguridad social a sus trabajadores, siendo que esta seguridad social consiste, de manera enunciativa, en las siguientes bases mínimas:

Para las relaciones laborales referidas en el apartado A, esto es, para los trabajadores del sector privado, establece lo siguiente:

Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus

---

<sup>90</sup> Cfr. Organización Internacional del Trabajo, *Seguridad social: un nuevo consenso*, Administración de la Seguridad Social, Ginebra, OIT, 2002, p.5.

<sup>91</sup> Cfr. Ley del Seguro Social, mayo de 2021, Artículo 2o., fracción II.

<sup>92</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mayo de 2021, Artículo 123.

trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

Se considera de utilidad social la expedición de una ley para la creación de un organismo integrado por representantes del Gobierno Federal, de los trabajadores y de los patrones, que administre los recursos del fondo nacional de la vivienda. Dicha ley regulará las formas y procedimientos conforme a los cuales los trabajadores podrán adquirir en propiedad las habitaciones antes mencionadas.

Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.<sup>93</sup>

Para las relaciones laborales referidas por el apartado B, esto es, para los trabajadores del sector público, establece lo siguiente:

Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales; las enfermedades no profesionales y maternidad; y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.

En caso de accidente o enfermedad, se conservará el derecho al trabajo por el tiempo que determine la ley.

Las mujeres durante el embarazo no realizarán trabajos que exijan un esfuerzo considerable y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación; gozarán forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y de otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubieren adquirido por la relación de trabajo. En el período de lactancia tendrán dos descansos extraordinarios por día, de media hora cada uno, para alimentar a sus hijos. Además, disfrutarán de asistencia médica y obstétrica,

---

<sup>93</sup> *Ibidem*, Artículo 123, fracción XXIX.

de medicinas, de ayudas para la lactancia y del servicio de guarderías infantiles.

Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley.

Se establecerán centros para vacaciones y para recuperación, así como tiendas económicas para beneficio de los trabajadores y sus familiares.

Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado mediante las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construirlas, repararlas, mejorarlas o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos.

Las aportaciones que se hagan a dicho fondo serán enteradas al organismo encargado de la seguridad social regulándose en su Ley y en las que corresponda, la forma y el procedimiento conforme a los cuales se administrará el citado fondo y se otorgarán y adjudicarán los créditos respectivos.<sup>94</sup>

De lo anterior, se puede afirmar que la obligación de otorgar seguridad social a los trabajadores no radica en estos casos en el Estado, sino en los patrones. La Constitución obliga a los patrones a hacerse responsables de estas prestaciones de seguridad social a favor de los trabajadores, consistentes principalmente en servicios médicos y vivienda. En este orden de ideas, el Estado decidió crear institutos que suministraran estos servicios a los trabajadores a fin de que tuvieran garantizada la igualdad en el trato de la seguridad social, además de considerar que sería más económico para los patrones, entre otras razones.

En 1942 se creó la primera Ley del Seguro Social y se creó una institución pública que sería la encargada de brindar servicios de seguridad social a los

---

<sup>94</sup> *Ibidem*, Artículo 123, apartado B.

trabajadores, sustituyendo a los patrones en quienes originalmente recaía dicha obligación. Así, los patrones quedaron obligados ante el Instituto Mexicano del Seguro Social a pagar cuotas obrero patronales, que tenían una naturaleza mercantil; esto implicaba que, ante el incumplimiento de pago de cuotas por parte de un patrón, el Instituto tenía que acudir a demandar a sus deudores por la vía ordinaria para poder cobrar dichas cuotas.

Derivado de lo anterior, en 1944 se reformó la Ley del Seguro Social y se estableció que las aportaciones de seguridad social tendrían una naturaleza jurídica de contribución, otorgando al Instituto Mexicano del Seguro Social el carácter de organismo fiscal autónomo. De este modo, se le facultó para que, en sus funciones de derecho público, pueda revisar, determinar y cobrar en forma coactiva las aportaciones.<sup>95</sup>

De igual forma, tiene carácter de organismo fiscal autónomo, en su respectiva competencia, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

De modo que, el Estado, a través de diversos órganos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, otorga servicios de seguridad social a los trabajadores. Estos servicios de seguridad social se refieren, entre otros, a los servicios médicos u hospitalarios, de vivienda, recreación, protección a la vejez y pensiones por invalidez.

---

<sup>95</sup> El artículo 271 de la Ley del Seguro Social establece que: “En materia de recaudación y administración de las contribuciones que conforme a esta Ley le corresponden, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2o., fracción II y penúltimo párrafo, del Código, tienen la naturaleza de aportaciones de seguridad social, el Instituto recaudará, administrará y, en su caso, determinará y liquidará, las cuotas correspondientes a los seguros establecidos en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la misma y en lo no previsto expresamente en ella, el Código, contando respecto de ambas disposiciones con todas las facultades que ese Código confiere a las autoridades fiscales en él previstas, las que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal”.

### C. Contribuciones de mejora

El artículo 2o., fracción II, del Código Fiscal de la Federación define a las contribuciones de mejora como aquellas “establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.<sup>96</sup>

En donde el hecho imponible responde a dos cuestiones: 1) una actividad del ente público que significa un beneficio para el contribuyente que se va a manifestar en obras públicas; 2) el beneficio directo que se refiere al que recibe el grupo de contribuyentes por la realización de esas obras públicas, como podrían ser la pavimentación de calles, el retiro de basura, la construcción de obras públicas hidráulicas (presas), etcétera.<sup>97</sup>

En las contribuciones de mejora, el Estado es el autor del hecho generador, en tanto que el gobernado en su calidad de propietario, al ser beneficiado por una obra pública, adquiere la calidad de contribuyente. Además, en estas contribuciones se presume que existe un beneficio económico directo del contribuyente por la realización de una obra pública por parte del Estado. Este beneficio económico puede consistir en la plusvalía que adquiere un bien inmueble por el incremento de valor que obtiene al verse beneficiado por una obra pública.

Este tipo de contribuciones son las menos comunes, si se analiza la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2021, se estima que en ese ejercicio fiscal se percibirán ingresos por concepto de contribuciones de mejora por un monto de 58 millones de pesos, cuando por impuestos se percibirán 3,533,031.1 millones de pesos y por derechos 42,267.70 millones de pesos.<sup>98</sup>

Por su parte, la Ley de Ingresos de la Ciudad de México, para el ejercicio fiscal de 2021, estima que en ese ejercicio fiscal se percibirán ingresos por concepto

---

<sup>96</sup> Código Fiscal de la Federación, mayo de 2021, Artículo 2o., fracción II.

<sup>97</sup> *Cfr.* Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 18.

<sup>98</sup> *Cfr.* Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio fiscal de 2021, mayo de 2021 Artículo 1o., punto 3.

de contribuciones de mejora por un monto de 0 pesos, cuando por impuestos se percibirán 57,091,791,391 pesos y por derechos 11,943,883,076.00 pesos.<sup>99</sup>

#### D. Derechos

La palabra “derecho” o su plural “derechos” es polisémico, incluso en el ámbito jurídico. Sus principales acepciones son como ciencia para referirse al saber humano relacionado con el estudio de lo jurídico; como norma u ordenamiento jurídico (derecho objetivo); como potestades, poderes o facultades jurídicas de hacer, no hacer o exigir que se les atribuyan a los sujetos (derecho subjetivo); y como valor o ideal de justicia. Por lo tanto, se considera como una falta de acierto del legislador utilizar el término “derecho” para denominar una especie de las contribuciones. En otras jurisdicciones se utiliza el vocablo “tasa” para designar a la especie de contribución. No obstante, dado que en la legislación mexicana se denomina derecho a una especie de las contribuciones, utilizaremos también dicho término. Se entiende por derechos a las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público.<sup>100</sup>

El artículo 2o., fracción IV, del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como:

las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos

---

<sup>99</sup> Cfr. Ley de Ingresos de la Ciudad de México, para el ejercicio fiscal de 2021, mayo de 2021, Artículo 1o., punto 3.

<sup>100</sup> Cfr. Arroyo, Miguel, voz “Derecho” en Carpizo, Jorge (coord.), *Diccionario Jurídico Mexicano*, t. II, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1983, p. 209 <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1170/8.pdf>

las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.<sup>101</sup>

De esta forma, el derecho como contribución implica la realización de una actividad o un servicio exclusivo por parte del Estado con su investidura de figura del derecho público, en el que dicha actividad es necesaria por parte del gobernado. Por lo que, en términos simples, es un acuerdo donde la voluntad del gobernado es recibir el bien o los servicios de los cuales el Estado tiene la propiedad o el monopolio.

Varios autores hacen énfasis en la actividad del Estado en su investidura de derecho público y la afectación de dicha actividad directamente al obligado, como elemento definitorio de los derechos o tasas. Así, por ejemplo, para Héctor B. Villegas, la tasa (derecho) es “el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que afecta en mayor o menor medida al contribuyente”.<sup>102</sup> Además, el autor señala que se trata de una actividad del Estado de ineludible cumplimiento.

Por su parte, Dorantes Chávez identifica los siguientes elementos que rigen a los derechos:

- Son una contraprestación; es decir, el pago que corresponde a una prestación de dar o hacer. Esto significa que los derechos suponen una relación bilateral entre el Estado y el gobernado, en la que da un pago y a cambio recibe un bien o servicio. De esta forma se afirma que los derechos obedecen al principio del beneficio equivalente.
- Respetan el principio de legalidad; como toda contribución, los derechos deben estar establecidos en una ley (debe establecerse en la ley la causa del pago, el servicio que ampara, el monto a pagar).

---

<sup>101</sup> Código Fiscal de la Federación, mayo de 2021, Artículo 2o., fracción IV.

<sup>102</sup> Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas: Derecho financiero y tributario*, 9ª. ed. 2a. reimp., Buenos Aires, Astrea, 2009, p. 173.

Otros autores más antiguos que comparten esta idea son Dino Jarach y Giuliani Fonrouge.

- Nacen por la voluntad; pues se generan a petición del interesado, es decir, no se trata de contribuciones generales, sino que nacen hasta que el gobernado solicita el bien o servicio, esto a voluntad del interesado.
- Se trata de una prestación de un bien o servicio público; lo que significa que los bienes o servicios que el Estado presta al gobernado los hace con soberanía, esto significa que el órgano administrativo actúa como autoridad ante el particular (diferencia en el caso de los productos).
- Representan un beneficio individual; ya que los bienes o servicios públicos que presta el Estado son individuales, no generales, puesto que van dirigidos al individuo que los solicita, siendo este el sujeto pasivo y el obligado tributario.
- Son pagos anticipados; pues a diferencia de otras contribuciones, los pagos que realizan los gobernados por los derechos tienen la característica de ser anticipados, puesto que, por lo regular, primero se realiza el pago para luego recibir el bien o servicio público.
- La finalidad de los derechos no es recaudatoria, si bien lo recaudado por derechos tiene como destino financiar el gasto público, lo cierto es que no implica su objetivo principal; toda vez que no buscan que los gobernados aporten parte de sus ingresos para los gastos públicos del Estado; sino que, buscan cubrir el costo en que incurrió el Estado por el servicio prestado, de modo que se cobran en función de lo que cuesta al Estado prestar el servicio. Eso significa que los derechos no se cobran en razón de la capacidad económica de los usuarios sino en razón del costo del servicio o bien solicitado.<sup>103</sup>

No se está totalmente de acuerdo con los elementos señalados previamente, es decir, los derechos sí pueden considerarse contraprestaciones económicas (aunque no en el sentido del derecho civil) que el gobernado paga al Estado para que este le provea servicios o bienes públicos de forma directa y particular; sin

---

<sup>103</sup> Cfr. Dorantes Chávez, Luis L. *et al.*, *Derecho Fiscal*, México, Grupo Editorial Patria, 2012, p. 134.

embargo, es importante señalar que son servicios divisibles, aunque no totalmente por lo menos en un alto grado. Así, se advierte el beneficio concreto y directo a la persona que lo solicita, aunque se trate de un servicio o bien público que beneficie a toda la colectividad. De esta manera, si el impuesto se dirige a sufragar el gasto público indivisible,<sup>104</sup> los derechos se dirigen a sufragar el gasto público divisible.

Por otra parte, si bien los derechos parecen nacer por voluntad propia,<sup>105</sup> algunos autores no están de acuerdo con la naturaleza voluntaria de los derechos y alegan, primero, una falta de voluntariedad del contribuyente, debido a que el servicio o bien obtenido a través del derecho puede representar una condición para ejercer ciertos actos o derechos y, segundo, su reconducción a la ley.<sup>106</sup> Con cualquiera de los dos argumentos, se pierde, por lo menos, parte de la voluntad del contribuyente para solicitar el servicio, pues el particular no es realmente libre de realizar o no el hecho imponible. Por tanto, se puede hablar incluso de coactividad.

Por otra parte, la contraprestación se vincula directamente con el servicio o bien que provee el Estado como medida aislada al particular. Para García Bueno, el derecho tiene la función de cubrir, por lo menos en parte, los gastos en que el Estado incurre para proporcionar el servicio o bien solicitado por el particular;<sup>107</sup> por tanto, puede considerarse que cumple con el requisito de dirigirse a cubrir el gasto público.

---

<sup>104</sup> Amatucci, Andrea y González García, Eusebio, “El concepto de Tributo”, en Amatucci, Andrea (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, t. I, Bogotá, Temis, 2001, pp. 3-16.

<sup>105</sup> Cfr. Plazas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario*, 2a. ed., Bogotá, Temis, t. II, 2005.

<sup>106</sup> Cfr. *Idem.*; González, Eusebio y Lejeune, Ernesto, *Derecho Tributario I*, 2a. ed., Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2000.

<sup>107</sup> Cfr. García Bueno, Marco Cesar, “Principios tributarios constitucionalizados: El principio de capacidad contributiva”, en Alvarado Esquivel, Miguel (Coord.), *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2008, pp. 29-54.

Siguiendo con la contraprestación, aunque parece un elemento connatural al derecho<sup>108</sup>, no se trata de una como la de las obligaciones o los contratos bilaterales civiles. Por lo cual, tampoco se trata de una necesaria equivalencia de prestaciones o de mercado por el servicio realizado. Al respecto, el Ministerio de Hacienda Español señaló que la tasa no “demanda del interesado, ni siquiera su beneficio”.<sup>109</sup> No se requiere que la actividad realizada por la administración beneficie al particular tan solo que le afecte.<sup>110</sup> En este sentido, a pesar del uso de la voz “contraprestación”, por ser distinta al significado en el derecho civil, puede compartir la naturaleza impositiva de toda contribución.

En suma, el derecho es “una carga unilateral establecida por la ley a cargo de los habitantes de un Estado, destinado a satisfacer el gasto público”;<sup>111</sup> es decir, comparte la naturaleza de la contribución y su diferencia específica, como una de las especies de la misma, es que se trata de “una contribución establecida en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público”.<sup>112</sup> Vale la pena contrastar la definición de derechos con la del impuesto, la cual señala que es la “[c]ontribución cuya obligación tiene como hecho generador un situación independiente de toda actividad estatal inmediata de beneficio concreto relativa al contribuyente, pues lo que se paga se traduce en servicios públicos indivisibles”.<sup>113</sup>

---

<sup>108</sup> Cfr. Albiñana García-Quintana, Cesar, *Derecho Financiero y Tributario: Haciendas pública II*, Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 1983.

<sup>109</sup> Ministerio de Hacienda, *Compendio de derecho tributario español. Parte general: Lecciones de cátedra*, España, 1979, p. 796.

<sup>110</sup> González, Eusebio y Lejeune, Ernesto, *op. cit.*

<sup>111</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3a. ed., México, Oxford, 2007, p. 139.

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 215.

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 378.

Los derechos se pueden clasificar en dos tipos: a) derechos por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación y b) derechos por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. En ambos tipos de derecho, se puede advertir la personalidad del Estado en sus funciones de derecho público, pero se diferencian en que unos son por el uso o goce de bienes y por recibir servicios. A continuación, se analizan ambos tipos de derechos.

La prestación de servicios consiste en aquella que se considera materialmente propia de los sujetos de derecho público en favor de los particulares, como lo son el servicio de correos, la expedición de pasaportes, el registro de derechos de autor, el uso de un aeropuerto de propiedad federal, el uso de carreteras de peaje, entre otros.<sup>114</sup> Por otro lado, el aprovechamiento de bienes de dominio público comprende el uso de aquellos destinados al uso público directo o indirecto de los habitantes bajo la jurisdicción de los poderes federales de forma, exclusiva como lo son los actos de explotación forestal, de pesca, el uso de muelles en puertos, la explotación de recursos minerales, los inmuebles que formen parte del patrimonio público, entre otros.<sup>115</sup>

Ahora bien, el concepto de bienes de dominio público puede entenderse como el conjunto de bienes que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico, pertenecen a una entidad estatal, hallándose destinados al uso público directo o indirecto de los habitantes.<sup>116</sup> En la Ley General de Bienes Nacionales, artículo 6o., se enlistan los bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación, entre ellos, podemos mencionar: las plataformas insulares; el lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores; los inmuebles federales que estén

---

<sup>114</sup> Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, 3a. ed., México, McGraw Hill, 2007, p. 65.

<sup>115</sup> Cfr. *Idem*.

<sup>116</sup> Cfr. Gordillo, Agustín, “Capítulo XVII: El dominio público”, en *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, 1a. ed., Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2013, t. 9, p. 355.

destinados de hecho o mediante un ordenamiento jurídico a un servicio público; los terrenos baldíos, nacionales y los demás bienes inmuebles declarados por la ley inalienables e imprescriptibles; los inmuebles que formen parte del patrimonio de los organismos descentralizados de carácter federal, entre otros.<sup>117</sup>

Dicho ordenamiento señala que los bienes de este régimen se encuentran bajo la jurisdicción de los poderes federales de forma exclusiva y en los términos que la propia Ley señala.<sup>118</sup> Dichos bienes se caracterizan por ser inalienables, imprescriptibles e inembargables, además, no están sujetos a acción reivindicatoria o de posesión definitiva o provisional o a alguna otra por parte de terceros.<sup>119</sup>

Ahora bien, tales conceptos se ven reflejados en la actuación de la administración pública, encargada de prestar el servicio público y en su ámbito de jurisdicción, por lo que es destacable señalar que de acuerdo con la ley del 29 de diciembre de 1970 del Distrito Federal, ya derogada, el servicio público se define como “la actividad organizada que se realiza conforme a las disposiciones legales o reglamentarias vigentes [...] con el fin de satisfacer en forma continua, uniforme, regular y permanente, necesidades de carácter colectivo”.<sup>120</sup> Entonces, en otras palabras, tenemos que las características del servicio público son (1) continuidad, (2) uniformidad, (3) regulación, (4) generalidad y (5) adaptación.

Así pues, de acuerdo con Hauriou, el servicio público es un servicio técnico prestado al público de una manera regular y continua para la satisfacción de una necesidad pública y por una organización pública.<sup>121</sup> Asimismo, se resalta que puede ser prestado por la propia administración e, indirectamente, mediante un concesionario.<sup>122</sup>

---

<sup>117</sup> Cfr. Fraga Magaña, Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2000, p. 194.

<sup>118</sup> Cfr. Ley General de Bienes Nacionales, octubre de 2020, Artículo 9o.

<sup>119</sup> Cfr. *Ibidem*, Artículo 13.

<sup>120</sup> Fraga Magaña, Gabino, *op. cit.*, p. 193.

<sup>121</sup> Cfr. Gordillo, Agustín, *op. cit.*, p. 244.

<sup>122</sup> Cfr. *Idem*.

El concepto de servicio público lo encontramos en la Ley General de Mejora Regulatoria, específicamente en la fracción XVII del artículo 3o., definiendo como servicio a “cualquier beneficio o actividad que los Sujetos Obligados, en el ámbito de su competencia, brinden a particulares, previa solicitud y cumplimiento de los requisitos aplicables”.<sup>123</sup> Por su parte, el mismo artículo 3o., en su fracción XIX, establece que “sujeto obligado es la Administración Pública Federal y sus respectivos homólogos de las entidades federativas, los municipios o alcaldías y sus dependencias y entidades, la Fiscalía General de la República y las procuradurías o fiscalías locales”.<sup>124</sup>

En términos más específicos, es una actividad derivada de la función administrativa cuyos realizadores pueden ser entes públicos o privados, pero regulados los últimos por los primeros, a fin de garantizar la debida satisfacción del interés general o colectivo, bajo los principios de continuidad, mutabilidad e igualdad de los usuarios.<sup>125</sup>

De esta forma se señala que los servicios públicos se pueden dividir en:<sup>126</sup>

- a) Nacionales: satisfacen necesidades de toda la Nación y los particulares no obtienen individualmente prestación alguna, verbigracia, Defensa Nacional;
- b) Los que de manera indirecta procuran prestaciones para los particulares como los servicios en vías generales de comunicación;
- c) Aquellos que de manera directa buscan satisfacer necesidades de manera individualizada, por ejemplo, la asistencia pública, el seguro social, etcétera.

---

<sup>123</sup> Ley General de Mejora Regulatoria, mayo de 2021, Artículo 3o., fracción XVII.

<sup>124</sup> *Ibidem*, fracción XIX.

<sup>125</sup> *Cfr.* Yanome Yesaki, Mauricio, “El concepto de servicio público y su régimen jurídico en México”, en Cienfuegos Salgado, David y Rodríguez Lozano, Luis Gerardo (coord.), *Actualidad de los servicios públicos en Iberoamérica*, México, UNAM, 2008, p. 698.

<sup>126</sup> *Cfr.* Fraga Magaña, Gabino, *op. cit.*, p. 244.

Cabe señalar que existen tres elementos esenciales del servicio público: 1) el fin del servicio que cumple (satisfacción de una necesidad colectiva), 2) la persona que lo atiende (la administración o el concesionario) y 3) el régimen que lo regula (derecho público, asegurando continuidad, uniformidad, regularidad y generalidad del servicio).<sup>127</sup> Por tanto, el servicio público encuentra una relación directa con los derechos como contribuciones, al buscar la satisfacción de una necesidad pública que sirve como base del desarrollo del aprovechamiento de bienes de dominio público y la prestación de servicios en sus funciones de derecho público.

Ahora bien, respecto al segundo modelo de derechos, se puede desarrollar a través de la figura de la concesión administrativa, que es el medio por el cual los particulares reciben del Estado ciertas actividades o la explotación de recursos federales, porque la administración pública no tiene la capacidad suficiente para realizarlo. Asimismo, esta figura permite generar empleos y riqueza nacional. Diferentes autores la definen, pero todos llegan a la misma conclusión respecto a los elementos que la conforman: (1) es un acto administrativo, (2) que faculta a un particular, (3) para producir, explotar o construir (4) por concesión del Estado.<sup>128</sup>

En ese orden de ideas, los elementos subjetivos de la concesión son (1) autoridad concedente, (2) concesionario y (3) usuarios. De la figura del concesionario se hace referencia a las condiciones o requisitos necesarios para el otorgamiento de la concesión, pues en él debe existir una (1) capacidad financiera que le permita prestar el servicio y (2) una capacidad técnica que considere algunos aspectos como el personal, es decir, que cuente con los requisitos mínimos de capacidad técnica y material, es decir, que tenga los medios necesarios para prestar la concesión.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> Cfr. Gordillo, Agustín, *op. cit.* p. 246.

<sup>128</sup> Cfr. Calafell, Jorge E., "Teoría General de la Concesión", *Jurídica, anuario de derecho de la universidad iberoamericana*, México, No. 26, 1996, pp. 215-227.

<sup>129</sup> Cfr. *Idem*.

Por otro lado, el concesionario debe cumplir con ciertos derechos y obligaciones que son personalísimos como ejercicio personal de los derechos; no transferir, enajenar o gravar los derechos sin consentimiento; contar con los elementos suficientes para prestar el servicio; no ceder, gravar o traspasar el equipo destinado; realizar las obras necesarias; prestar el servicio en los términos y condiciones estipulados.<sup>130</sup>

Cabe destacar que también se encuentra la concesión de uso sobre un bien de dominio público que se determina como “el hecho de otorgar una posesión exclusiva y un poder jurídicamente protegido sobre una porción de la cosa pública”;<sup>131</sup> por lo que se puede comprender como una delegación de derechos que, en algún momento, pertenecieron a la administración<sup>132</sup> y que crea “en favor del concesionario un derecho subjetivo público que tiene por objeto la posesión de la cosa [...] para hacer un uso conforme lo establezca la misma”.<sup>133</sup>

Entonces, se afirma que la concesión “es el resultado de un contrato celebrado entre la administración pública y el concesionario, que es una persona física o moral [donde] el concesionario se encarga de la realización de una obra o de la prestación de un servicio mediante prestaciones de carácter económico”.<sup>134</sup>

La figura de la concesión se encuentra prevista en la Ley General de Bienes Nacionales, la cual señala que “las dependencias administradoras de inmuebles podrán otorgar a los particulares derechos de uso o aprovechamiento sobre los inmuebles federales, mediante concesión, para la realización de actividades económicas, sociales o culturales, sin perjuicio de leyes específicas que regulen el

---

<sup>130</sup> *Cfr. Idem.*

<sup>131</sup> INDETEC, *El Régimen Jurídico de la Concesión en México*, México, INDETEC, 1993, p. 47.

<sup>132</sup> *Cfr. Ibidem*, p. 48.

<sup>133</sup> *Ibidem*, p. 49.

<sup>134</sup> *Ibidem*, p. 51.

otorgamiento de concesiones, permisos o autorizaciones sobre inmuebles federales”.<sup>135</sup>

Gabino Fraga define la concesión administrativa como el acto por el cual se concede a un particular, el manejo y la explotación de un servicio público y la explotación y aprovechamiento de dominio del Estado.<sup>136</sup>

En este sentido, los servicios públicos pueden ser prestados por el Estado de manera indirecta, a través de las concesiones que hace a particulares, mismos que asumen el papel del Estado en la prestación de los servicios públicos. En estos casos, los particulares actúan como autoridades e incluso se les reconoce como autoridad responsable para efectos del amparo.<sup>137</sup> Al tratarse de contribuciones, sus cuotas y tasas están sujetas al principio de legalidad, por lo que deben ser aprobadas por el Congreso y su cobro no puede hacerlo directamente el particular, sino que tiene que recurrir a una autoridad fiscal, en atención a que solo estas últimas tienen facultades de cobro coactivo de créditos fiscales<sup>138</sup> a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Al hablar precisamente de servicios públicos y de bienes de dominio público surge la interrogante de si se debe o no pagar una contribución por el hecho de

---

<sup>135</sup> Ley General de Bienes Nacionales, octubre de 2020, Artículo 72.

<sup>136</sup> *Cfr.* Fraga Magaña, Gabino, *op. cit.*, p. 236.

<sup>137</sup> El segundo párrafo de la fracción II del artículo 5o. de la Ley de Amparo vigente, establece que: “Para los efectos de esta Ley, los particulares tendrán la calidad de autoridad responsable cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad, que afecten derechos en los términos de esta fracción, y cuyas funciones estén determinadas por una norma general”.

<sup>138</sup> De conformidad con el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, un crédito fiscal es un acto administrativo a través del cual una autoridad determina en cantidad líquida una obligación tributaria o sus accesorios. Por su parte, el artículo 145 del mismo Código establece que las contribuciones y créditos fiscales que no sean cubiertos o garantizados en los plazos señalados por la ley podrán ser exigidos por las autoridades fiscales a través del procedimiento administrativo de ejecución.

recibir la prestación o el uso de los mismos, sobre todo al tomar en cuenta que 1) se pagan impuestos por diversos actos, actividades, negocios jurídicos, ingresos, etcétera, que precisamente tienen como principal finalidad y único destino solventar el gasto público, y 2) se trata de servicios y bienes públicos que, por su propia naturaleza, no deben ser sujetos de especulación comercial o con fines de lucro.

Jorge Fernández Ruíz señala que el servicio público entraña la aspiración solidaria de poner al alcance de todo individuo, al menor costo posible y bajo condiciones que garanticen su seguridad, el aprovechamiento de la actividad técnica dirigida a satisfacer una necesidad de carácter general, en la que cada quien pueda identificar su propia necesidad individual.<sup>139</sup> De tal forma que en ciertos servicios públicos de acceso limitado y en muchos casos divisibles, y cuando se trata del uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, el Estado está facultado para cobrar una contraprestación en su modalidad de derecho; por ello, únicamente se justifica como monto de los derechos una cantidad equivalente al costo en que incurrió el Estado en la prestación de dichos servicios, o bien para resarcir el daño o desgaste que pudo tener el bien de dominio público por su uso o aprovechamiento.

Tal es el caso de servicios públicos como el servicio de agua potable, el servicio de limpia, la expedición de pasaportes o licencias, transporte público, mismos que presta exclusivamente el Estado; por los mismos, por regla general, únicamente cobra como contraprestación un costo de recuperación, sin obtener un lucro. Se da una situación contraria en el caso de los productos, donde el Estado actúa en sus funciones de derecho privado y realiza actos privados de naturaleza mercantil o civil.

En este contexto, como se ha mencionado, las necesidades de los gobernados son ilimitadas y los recursos del Estado son limitados, por lo que se justifica, en el caso de servicios divisibles, el cobro de una contraprestación en su modalidad de derecho para que el Estado pueda recuperar el costo en que incurrió

---

<sup>139</sup> Cfr. Fernández Ruíz, Jorge, *El derecho administrativo y la administración pública*, México, Porrúa, 2016, p. 61.

al prestar dicho servicio; es decir, que el monto del derecho sea equivalente al costo en que incurrió el Estado para prestar dicho servicio, sin que en la determinación de la cuota de los derechos puedan tomarse en cuenta elementos ajenos o externos. Es precisamente esta equivalencia entre el costo del servicio y la cuota del derecho, la que respeta también el principio de proporcionalidad tributaria en el caso de los derechos, pero surge la interrogante sobre lo que sucede en el caso de las personas que no pueden costear esta equivalencia, respecto a si deben o no tomarse en cuenta las condiciones subjetivas de cada contribuyente al determinar dicha cuota; esto es, condiciones tales como la capacidad económica o la situación personal del sujeto pasivo frente al tributo.

Los derechos, al ser determinados y cobrados por el Estado, se pueden configurar tanto en el ámbito federal, estatal y municipal, o para el caso en específico, en la Ciudad de México y sus alcaldías.

## II. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL

Para comenzar con el análisis de los principios, es oportuno definir el concepto más común de sus significados. El *Diccionario de la Real Academia Española* resulta ilustrativo para conocer el alcance y las aproximaciones de dicho término. En una de sus tantas acepciones, se definen como la base, origen o razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia o bien como norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.<sup>140</sup> De lo anterior se desprenden diversas afirmaciones, por ejemplo, que un principio es un elemento que constituye el origen de diversas situaciones, no precisamente jurídicas.

Sin embargo, la trascendencia de los principios en el derecho, en lo general, y en el sistema jurídico mexicano, en lo individual, es clave para entender la estructura constitucional mexicana. Atendiendo a la definición del diccionario, los principios constituyen elementos fundamentales para normar conductas, empero,

---

<sup>140</sup> Real Academia de la Lengua Española, "Principio", *Diccionario de la Real Academia Española*, <https://dle.rae.es/principio>

distan mucho de las reglas. Es en este punto donde se analizan los principios a la luz de la óptica jurídica, pues de lo contrario, se tendría una concepción errónea de aquello que representan los principios.

Antes que nada, se debe precisar que existe un debate puntual entre lo que significan las reglas y lo que significan los principios. De la definición brindada por el *Diccionario de la Real Academia Española*, podría confundirse con el concepto de “regla”, toda vez que ambos tienden a regular acciones o conductas, con la distinción entre uno y otro respecto de sus características intrínsecas.<sup>141</sup> Por lo anterior, se tienen que distinguir los principios frente a las normas para poder dar un significado jurídico a dicho concepto.

Manuel Atienza realiza una clara distinción entre lo que es un principio y lo que es una regla. Define los principios como normas de carácter muy general que señalan la deseabilidad de alcanzar ciertos objetivos, sea en lo individual de los sujetos miembros de un estado, sea en la agrupación de miembros del estado o sea el estado en sí mismo y que constituirán directrices o exigencias de tipo moral.<sup>142</sup> Por otro lado, define a las reglas como normas que establecen pautas para controlar el comportamiento.<sup>143</sup>

Para entender y distinguir entre los principios y las reglas, es fundamental traer a colación a Robert Alexy. El autor señala que, en el plano de las constituciones posteriores a la Segunda Guerra Mundial, algunas fueron elaboradas con una estructura conformada por principios cuya principal característica es que no contemplaba un determinado supuesto de hecho o se vinculaba con un ordenamiento de derecho. Asimismo, en el contexto del sistema jurídico mexicano, la Constitución de 1917 fue promulgada también con esa misma lógica, como un texto de principios.

---

<sup>141</sup> Véase Real Academia de la Lengua Española, “Regla”, *Diccionario de la Real Academia Española*, <https://dle.rae.es/regla>

<sup>142</sup> Cfr. Atienza, Manuel, *et al.*, *Las piezas del derecho*, Barcelona, Ariel, 2005, p.27.

<sup>143</sup> Cfr. *Idem*.

En este sentido, Alexy considera que tanto las reglas como los principios son normas, porque ambos dicen lo que debe ser. Ambos se formulan con la ayuda de las expresiones deónticas básicas de mandato, permisión y prohibición.<sup>144</sup> Sin embargo, el citado autor considera los principios como mandatos de optimización cuya principal distinción frente a las reglas es la cualidad *per se* de la norma.

Los principios constituyen normas que ordenan la realización de determinadas acciones o conductas, en la mayor medida posible siempre que sea viable en el mundo del derecho y del hecho. Una de sus principales características es que los principios pueden ser cumplidos en diferentes grados y que la medida de su cumplimiento depende de las propias situaciones de hecho y de derecho.<sup>145</sup> Por el contrario, Alexy señala que las reglas son normas que únicamente oscilan en el plano del cumplimiento o del incumplimiento, asumiendo que si la norma pertenece al sistema jurídico vigente o no vigente, pero que fuere vigente durante el periodo de vigencia de dicha norma no vigente, entonces dicha norma tiene validez plena y por lo tanto su exigibilidad es categórica.<sup>146</sup>

Si los principios constituyen mandatos de optimización plasmados en textos constitucionales o en textos convencionales, y las reglas constituyen la materialización y la instrumentación de los principios en el sistema jurídico<sup>147</sup> ¿cómo se diferencian los conflictos normativos en ambos niveles? La anterior pregunta también vislumbra una característica de los principios que a continuación se revisa.

En caso de que colisionen dos principios, como podría ser en el caso del consumo lúdico de la marihuana donde se confronta la libertad del individuo frente al interés del Estado por regular las situaciones de salud, un principio frente a otro

---

<sup>144</sup> Cfr. Alexy, Robert, *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, trad. de Carlos Bernal Pulido, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 53.

<sup>145</sup> Cfr. Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 82.

<sup>146</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 82-89.

<sup>147</sup> Cfr. *Idem*.

tiene que ceder; es decir, deben evaluarse los principios en conflicto para ver cuál es el que prevalecerá, a través de un procedimiento específico. No obstante, ambos principios seguirán operando en el sistema jurídico.

Por otro lado, en el supuesto en el que colisionen dos reglas en un sistema normativo, implica que dichas normas son formal o materialmente incompatibles,<sup>148</sup> entonces dicha controversia resulta medida a través de una cláusula de excepción, lo que trae como consecuencia que una regla se invalide en el sistema prevaleciendo la regla controvertida.<sup>149</sup>

Se puede concluir que los principios en un sistema normativo no se pueden invalidar, pero las reglas sí. Asimismo, resulta evidente que no existe conflicto en caso de que una regla sea contraria a un principio pues, como ya se analizó, el principio constituye un mandato de optimización y la regla, únicamente, una norma que ha de obedecerse o no obedecerse.

Esto es trascendente para esta investigación ya que, en la actualidad, muchos derechos constitucionales, fundamentales y/o humanos se expresan a través del lenguaje de los principios jurídicos. Esto implica entonces que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria son mandatos de optimización y no reglas que únicamente oscilan en el ámbito del cumplimiento o incumplimiento; es decir, no son de cumplimiento categórico. Así, estos principios de proporcionalidad y equidad, al entrar en conflicto con otros principios o con derechos humanos con los cuales comparte naturaleza y estructura, deben ser ponderados para ver cuál prevalecerá, sin que ello implique que se está vulnerando el principio que en un caso específico no prevaleció.

Una vez entendido lo que es un principio y su alcance, ahora es preciso hablar de los principios que rigen a la tributación. A raíz de la descripción y análisis realizado en el capítulo previo, donde se sentaron las bases para entender el cobro de las contribuciones, existe la obligación de desentrañar las directrices que han de

---

<sup>148</sup> Cfr. Huerta Ochoa, Claudia, *Conflictos normativos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 52.

<sup>149</sup> Cfr. Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 82-89.

seguir los pagos que realice el gobernado al gobernante. De esta manera, cobra relevancia el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. Dicho artículo tiene una composición sencilla, sin embargo, lleva implícitos diversos principios que dotan de cohesión al sistema contributivo. Señala dicho artículo lo siguiente:

Artículo 31: Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y de los municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>150</sup>

Como se puede observar, dicho párrafo contiene diversos principios, siendo los más relevantes para la presente investigación: destino o vinculación al gasto público, legalidad, proporcionalidad y equidad.

Ahora bien, en el caso en concreto se debe entender que, si bien los principios señalados son observables para todo tipo de contribuciones, la forma en que se expresan en cada una de ellas es distinta. Es decir, los principios tienen significaciones distintas según el tipo de contribución específico de que se trate. Proporcionalidad y equidad no significan lo mismo para los derechos que para los impuestos.

Lo anterior no solo tiene verificativo en el sistema jurídico mexicano, toda vez que podría catalogarse que, dentro de los sistemas jurídicos modernos, mayoritariamente constitucionalistas, se encuentran presentes los principios de destino o vinculación al gasto público, legalidad, equidad y proporcionalidad. El contrato social, como institución universal (podría decirse que por regla universal), al salvaguardar a sus integrantes, buscará consagrar certidumbre y protección contributiva a través de dichos principios, tal como acontece en la legislación mexicana y la de otros países. Ello cobra relevancia al tomar la tesis contractualista como eje fundamental de la presente investigación, por virtud de la cual las personas se unen en sociedad a través de un estado de naturaleza garantista, los

---

<sup>150</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mayo de 2021, Artículo 31, fracción IV.

principios tributarios deben en todo momento prevalecer de manera expresa o tácita para una debida protección de los derechos de contribuyentes.

Por lo tanto, diversas constituciones de distintas naciones, más allá de la tradición jurídica que tengan, en todo momento sus promulgadores buscaron salvaguardar la forma en que los gobernados realizan el pago de sus contribuciones.

Aunque algunos doctrinarios e incluso algunas tesis del Poder Judicial ya reconocen estos principios como derechos humanos del contribuyente, para efectos de esta investigación se hará referencia a ellos como principios tributarios.

### *1. Principio de vinculación o destino al gasto público*

El primer principio que se analiza es el de vinculación o destino al gasto público. Este principio resultó fundamental para el entendimiento y la evolución del tributo al impuesto y del impuesto a la contribución. El resultado final de la evolución contractualista y garantista fue la vinculación de la aportación que realiza el ciudadano al Estado con la finalidad de este, a través de todo lo que implica la creación, el fomento y/o en su caso, el seguimiento de políticas económicas, sociales, ambientales, etc. Es de esta forma que se verifica la aplicación de los recursos al gasto público.

Además, el principio de destino al gasto público es un requisito de validez constitucional, de tal forma que es requisito que toda contribución esté establecida en una ley, también es un requisito constitucional que todo gasto que realice el Estado esté autorizado por el legislativo. Por ende, no puede haber contribución sin previa aprobación del pueblo, pero tampoco puede haber un gasto que no sea previamente aprobado por el mismo pueblo a través de los legisladores.

El principio tributario de vinculación o destino al gasto público exige que todo lo recaudado por concepto de contribuciones tenga como destino sufragar el gasto público. No solo el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal consagra este principio, sino que incluso el artículo 73, fracción VII, de la misma Ley Federal establece la facultad que tiene el Congreso para imponer contribuciones, pero solo aquellas necesarias para cubrir el Presupuesto. De esta forma, en el Presupuesto

de Egresos se establece un catálogo de gastos que tiene autorizados a realizar el Estado en un ejercicio fiscal determinado, siendo que estos gastos son precisamente lo que conocemos como gasto público. Por su parte, el artículo 74 Constitucional, en su fracción IV, establece como una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados el aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación. Incluso el artículo 126 de la misma Constitución establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior.

No obstante, la identificación del gasto público con los gastos autorizados en el presupuesto es una concepción formal del gasto público. Desde una concepción más sustantiva, se puede identificar con la erogación de recursos públicos para el cumplimiento de las necesidades básicas comunes o colectivas. Además, puede entenderse de forma restringida o amplia.

Así, para Raúl Rodríguez el concepto de gasto público puede entenderse en dos sentidos: el primero corresponde al cumplimiento de las necesidades colectivas, es decir, dicha concepción queda limitada a las funciones del Estado; mientras que el segundo enfatiza la operatividad de todo el aparato institucional, por lo que los tributos pagados por los gobernados son también utilizados para los gastos operativos de la actividad estatal en todos sus niveles.<sup>151</sup> Por su parte, el Poder Judicial ha reconocido que por gasto público se entenderán “los gastos estrictamente necesarios que realice el Estado, destinados a sufragar las funciones y servicios públicos, y no todos los gastos que pueda hacer el Estado”.<sup>152</sup> En relación con lo señalado, Pastora Melgar Manzanilla afirma que no se ignora que obtener recursos es el fin principal de las contribuciones, pero no podemos dejar de lado el hecho de que esos ingresos se asocian con el gasto público y mientras no

---

<sup>151</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal, cit.*, pp. 103-104.

<sup>152</sup> Tesis Aislada, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, t. LXV, p. 2724.

se clarifique qué es el gasto público y se sustente su necesidad, se puede cuestionar cualquier impuesto.<sup>153</sup>

Si se concibe al gasto público desde una concepción restringida, conforme al primer sentido señalado por Raúl Rodríguez, se tendría que ser más minucioso en separar lo que es gasto dirigido a satisfacer necesidades colectivas y gasto dirigido a otros rubros, entre estos, a la operatividad del aparato institucional. Sin embargo, si se acepta el sentido más amplio de gasto público, el problema se reduce. En este segundo sentido, necesariamente representa la operatividad de todo el aparato institucional; lo importante es que el gasto se dirija a alcanzar los objetivos del Estado, el bien común y/o a satisfacer de manera común ciertas necesidades y no sirva para fines personales.<sup>154</sup>

Este sentido amplio es compatible con el criterio del Poder Judicial arriba señalado, pues para el cumplimiento de los servicios y funciones públicas se necesita un aparato institucional que operativice funciones y servicios (el tamaño de ese aparato institucional es otra cuestión que excede el objetivo de este estudio). Este argumento se refuerza con otro criterio del Poder Judicial que establece que:

Los gastos de administración del Estado, deben cubrirse con el producto de los impuestos y no dejarse a los particulares la carga de pagar honorarios a los servidores del mismo Estado; pero si una ley establece que el pago a los servidores públicos, se haga por las oficinas recaudadoras de rentas, una vez que estas hayan obtenido el ingreso correspondiente, no puede considerarse tal cosa como anticonstitucional, porque el estado está capacitado para destinar a un fin especial, los ingresos que obtenga de los causantes.<sup>155</sup>

En el criterio se advierte que los gastos de operación del aparato institucional sí deben ser cubiertos por los “impuestos”. El problema con este criterio es que se refiere al término de impuestos y no de contribuciones; sin embargo, ello parece un

---

<sup>153</sup> Cfr. Melgar Manzanilla, Pastora, *op. cit.*, p. 12.

<sup>154</sup> Cfr. *Idem.*

<sup>155</sup> Tesis Aislada, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, t. LXXVI, p. 4836.

error y, por tanto, en este caso, se debe entender el término impuesto como sinónimo de contribución y no como una especie de este. Por otra parte, también se advierte que el criterio permite que un servicio público se pueda pagar a los servidores públicos, si la ley así lo establece. Esto sería, por ejemplo, el caso de un derecho.

Ahora bien, otra cuestión que es fundamental aclarar es que hoy en día no toda contribución tiene una finalidad meramente recaudatoria. Aunque el destino de toda contribución debe ser solventar el gasto público, las finalidades de las contribuciones pueden ser diversas y no por tener distintas finalidades implica que el destino no sea el gasto público.<sup>156</sup> En este sentido, no se debe confundir el destino de las contribuciones con la finalidad de las contribuciones.

La obligación constitucional contenida en el artículo 31, fracción IV, consiste en que el Estado debe destinar toda contribución al financiamiento del gasto público. Si bien existen contribuciones que son establecidas única y exclusivamente con la finalidad de recaudar recursos para solventar el gasto público, también existen otras donde convergen finalidades más allá de lo fiscal, trascienden, buscan incentivar o disuadir ciertas conductas o la regulación de determinadas conductas o implementar políticas económicas, sociales, ambientales, etcétera, que tengan como objetivo la mejora de las condiciones de la sociedad y la satisfacción de las necesidades colectivas. Debe recordarse que el fin del Estado es satisfacer las necesidades básicas comunes o colectivas y que el fundamento o justificación de la contribución es que el Estado cuente con los recursos para su finalidad.

---

<sup>156</sup> Por ejemplo, en la Jurisprudencia 2a./J. 56/2020 (10a.), la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que los impuestos ecológicos o costo eficientes, en virtud del aspecto económico que gravan, tienen asidero tanto en el artículo 4o., párrafo quinto, de la Constitución federal relativo al derecho a un medio ambiente sano, como en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal; es decir, en el deber de contribuir al gasto público. *Cfr.* Tesis 2a./J. 56/2020 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 79, t. I, octubre de 2020, p. 467.

El supuesto mencionado en el párrafo anterior, donde las contribuciones tienen finalidades diversas a la recaudatoria, es el supuesto de aquellas extrafiscales. Cabe destacar que, en este supuesto, lo recaudado también repercutirá en el gasto público; de tal forma que, independientemente de la finalidad de la contribución—puramente recaudatoria o extrafiscal—, el destino de lo recaudado por toda contribución siempre va a estar destinada o vinculada al gasto público.

Desde esta perspectiva, no es difícil considerar que todas las contribuciones sí pueden tener como destino el gasto público, incluso los derechos, toda vez que, a través del pago de estos, el Estado recupera el gasto operativo en que incurrió para prestar dicho servicio público, o bien por otorgar el uso o aprovechamiento de uno de sus bienes. Sin embargo, se insiste en que el destino de las contribuciones y su finalidad no siempre coinciden.

De lo argumentado anteriormente se advierte que, si bien el destino de toda contribución debe ser el gasto público, esto no implica que sea inconstitucional el etiquetar determinados ingresos tributarios a un fin determinado, siempre y cuando atienda a intereses generales o colectivos. El Pleno del Máximo Tribunal, mediante jurisprudencia, señaló que el señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que este sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.<sup>157</sup>

Tal es el caso, por ejemplo, de las aportaciones de seguridad social, que tienen un destino específico: financiar los servicios de seguridad social que reciben los trabajadores; o el caso de las contribuciones de mejora que, en la mayoría de los casos, se destinan a cubrir el costo de la obra pública que originó su causación. Incluso, en la Ley Federal de Derechos es común encontrar determinados derechos, cuyo monto recaudado tienen un destino específico, como puede ser diversos

---

<sup>157</sup> Cfr. Tesis 232355, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima época, Primera Parte, p. 224.

programas, fondos o incluso solventar el gasto de determinadas instituciones públicas.

No se debe perder de vista que el gasto público se enfoca en cualquier aspecto de interés colectivo, como lo es lo social, político y económico.<sup>158</sup> Sirve para dar sustento al argumento vertido, la tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con número 2a. IX/2005, que señala lo siguiente:

GASTO PÚBLICO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.<sup>159</sup>

De la citada tesis, se observa que se ha construido de manera robusta lo que se debe entender por aplicación de las contribuciones por gasto público y, derivado de lo mismo, también se desprende que las contribuciones nunca podrán ser usadas para temas de índole individual y personal. De esta forma, el pago de las contribuciones por el gobernado constituye el sustento de la actividad estatal.

---

<sup>158</sup> *Cfr.* Dorantes Chávez, Luis L., *op. cit.*, p. 76.

<sup>159</sup> Tesis 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 605.

## 2. Principio de legalidad tributaria y reserva de ley

Al comprender la legalidad como principio tributario se debe tener en cuenta que el estado constitucional de derecho tiene como sustento la existencia de un sistema legal, resultado de la voluntad general. Ahora bien, para poder llegar a la obediencia de las normas por parte de los sujetos obligados, se debe partir de dos principios que son parte del *rule of law*. El primero de ellos consiste en que la norma sea legítima y el segundo, que la norma esté legitimada.<sup>160</sup>

Entonces, el primer supuesto indica la importancia de que la norma sea legítima; esto se refiere a los mecanismos propios para que sea un elemento vigente del sistema normativo mexicano, que deberá dar cabal cumplimiento a cualquier formalidad que las leyes secundarias o la Constitución pudiera imponer. Derivado de la representación legislativa, la norma que implique obediencia debe, en todo momento, plasmar la voluntad del pueblo.

En tal contexto se tiene que la aplicación de las leyes contributivas será determinada por el Estado, pero estas leyes deben tener una existencia en el sistema jurídico vigente al momento de la realización de la conducta que se busque regular.

Sin embargo, la legalidad, tal cual se concibe en el *rule of law*, no resulta suficiente para comprender la legalidad de un sistema jurídico como el mexicano. El hecho de que una norma jurídica contributiva sea legitimada, no quiere decir que atienda los fines constitucionales. Dicha norma deberá, además, atender y garantizar los derechos fundamentales y los fines del Estado. La legalidad tributaria se actualizará solo si se cumplen los supuestos anteriores.

El principio de legalidad tributaria descansa en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, que establece que es una obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la forma en que dispongan las leyes. Es así como, solo por disposición de una ley formal y material, un particular se encuentra obligado al pago

---

<sup>160</sup> Cfr. Cienfuegos Salgado, David, *et al.*, *Estado, Derecho y Democracia en el momento actual, contexto y crisis de las constituciones contemporáneas*, México, Fondo Editorial Jurídico, 2008, p. 213-218.

de una contribución y, por su parte, el Estado solo está facultado para cobrar las contribuciones que están previamente establecidas en una ley. Este principio puede sintetizarse con el aforismo *nullum tributum sine lege*, no hay tributo sin ley.

Respecto de este principio, existen diversas tesis jurisprudenciales que expanden aquello que se debe entender por legalidad en materia tributaria, pero para el caso concreto es oportuno analizar la tesis P./J. 106/2006, que señala lo siguiente:

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

particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.<sup>161</sup>

Es importante hacer énfasis en que la finalidad del principio de legalidad, tal y como se señala en la jurisprudencia anterior, consiste en dar certidumbre de las obligaciones contributivas del gobernador; así, para cumplir con el principio de legalidad tributaria, no es suficiente que una contribución se encuentre establecida en una ley, sino que es necesario que los elementos esenciales de la contribución también estén establecidos en una ley, de tal forma que la determinación de dichos elementos esenciales no quede a criterio o arbitrio de la autoridad fiscal que la determina y recauda, tal y como lo exige el principio de reserva de ley tributaria.

El principio de reserva de ley es un subprincipio que emana del principio de legalidad tributaria. La reserva de ley exige no solo que la contribución esté en ley, sino que sus elementos esenciales también se encuentren en una ley. Es importante destacar que si bien existe dicho principio de reserva de ley en materia tributaria, en temas concernientes a los derechos humanos es permitido que se esté a lo dispuesto no solo en las leyes, sino en otras disposiciones, dado que:

**28.** La Convención no se limita a exigir una ley para que las restricciones al goce y ejercicio de los derechos y libertades sean jurídicamente lícitas. Requiere, además, que esas leyes se dicten " por razones de interés general y con el propósito para el cual han sido establecidas".<sup>162</sup>

Por lo tanto, se puede afirmar que, bajo esas consideraciones, las disposiciones calificadas como aplicables no contravienen ni contradicen

**36.** [...] forzosamente con la posibilidad de delegaciones legislativas en esta materia, siempre que tales delegaciones estén autorizadas por la propia Constitución, que se ejerzan dentro de los límites impuestos por ella y por la

---

<sup>161</sup> Tesis P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p. 5.

<sup>162</sup> Opinión Consultiva Corte IDH, "La expresión 'leyes' en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos", *Opinión Consultiva OC-6/86 del 9 de mayo de 1986*, Serie A No. 6, párrafo 28.

ley delegante, y que el ejercicio de la potestad delegada esté sujeto a controles eficaces, de manera que no desvirtúe, ni pueda utilizarse para desvirtuar, el carácter fundamental de los derechos y libertades protegidos por la Convención.<sup>163</sup>

Ahora bien, dentro del principio de legalidad también circunscribe otra figura relevante para el caso en concreto. Como se menciona en los párrafos anteriores, para que una conducta sea regulada por el sistema jurídico, debe estar expresamente señalada en la ley, pero para la existencia de la ley, necesariamente se requiere de la aprobación de esta por parte del Poder Legislativo correspondiente.

En el ámbito fiscal, la reserva de ley debe entenderse como aquella potestad a través de la cual el Congreso de la Unión y los Congresos locales legislen en materia contributiva. Lo anterior se sostiene de la lectura del propio artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que señala en sus últimos enunciados que todo mexicano deberá contribuir con base en lo que dispongan las leyes.

El principio de legalidad entonces no solo implica el estricto acatamiento de las leyes por parte de las autoridades en su carácter sustantivo, sino que también las propias autoridades apliquen propiamente las leyes creadas por órganos ex profeso en su carácter adjetivo (Poder legislativo).<sup>164</sup>

Un caso que resulta relevante es el del Código Fiscal del Estado de Morelos vigente al 2017, el cual otorga a la propia ley la potestad para la creación de contribuciones tal como a continuación se transcribe:

ARTÍCULO 5º.- Solo la Ley puede:

---

<sup>163</sup> *Ibidem*, párrafo 36.

<sup>164</sup> *Cfr.* Torruco Salcedo, Sitali, “El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma el estado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 5-9.

I.- Crear, modificar o suprimir contribuciones; establecer las situaciones jurídicas o de hecho que las generen o que las extingan; definir el objeto del gravamen; establecer cargas a los particulares; fijar la tasa, cuota o tarifa de la contribución, la base para su cálculo e indicar el obligado o los obligados a pagarla.

II.- Otorgar exenciones.

III.- Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones.

IV.- Establecer procedimientos jurisdiccionales o administrativos.<sup>165</sup>

Se tiene que precisar que dicho artículo fue reformado y actualmente la redacción es completamente distinta. A pesar de ello, resulta ilustrativo debido a que de manera expresa establece que las contribuciones, así como sus elementos esenciales, solo pueden estar establecidas en una ley.

Para que toda contribución cumpla con el principio de legalidad, basta que la contribución, así como todos sus elementos esenciales estén contenidos en una ley; por lo que este principio no varía dependiendo de la contribución de que se trate. Tanto los impuestos, como las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejora y los derechos, deben estar contenidos en una ley emanada del Congreso.

En síntesis, se puede afirmar que los dos principios anteriores, gasto público y legalidad, resultan ser lineales y un tanto evidentes, en virtud de que corresponden a aquellas prerrogativas innatas a cualquier Estado constitucional. Empero, los principios de proporcionalidad y equidad tienen sus matices que los hacen ser complejos.

---

<sup>165</sup> Código Fiscal del Estado de Morelos, mayo de 2017, Artículo 5o.

### 3. Principio de proporcionalidad tributaria

En cuanto a la proporcionalidad de las contribuciones, el diccionario la define como la conformidad o la proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.<sup>166</sup>

En materia tributaria, el principio de proporcionalidad busca precisamente que exista una justicia tributaria. Generalmente es aceptado que la justicia tributaria se consigue cuando los particulares solo están obligados a pagar cuando tienen capacidad para contribuir y de acuerdo con dicha capacidad contributiva. La capacidad contributiva solo surge cuando el sujeto pasivo obligado al pago de una contribución, al realizar el hecho imponible, genera una modificación positiva a su patrimonio y dicha modificación es susceptible de ser gravada.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió mediante jurisprudencia con número de Tesis P./J. 10/2003 que, para cumplir con el principio de proporcionalidad tributaria, debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de

---

<sup>166</sup> Cfr. Real Academia de la Lengua Española, "Proporcionalidad", *Diccionario de la Real Academia Española*, <https://dle.rae.es/?id=UOVZutf>

contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.<sup>167</sup>

Como se advierte, se trata de una proporción entre la contribución y la capacidad de pago. De la lectura a la jurisprudencia anterior, resulta claro que la Corte, en principio, reconoce que la capacidad contributiva es un principio de validez de la contribución. La Corte no distingue entre las contribuciones, por tanto, puede parecer que el criterio es aplicable no solo a los impuestos, sino a todas las contribuciones; lo cual implica que toda contribución debe fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Sin embargo, como se analiza más adelante, no es así.

Lo que la jurisprudencia en cita no establece de forma clara es si la capacidad contributiva se actualiza con toda modificación positiva de riqueza, o bien, si la capacidad contributiva debe atender las condiciones particulares del sujeto pasivo para así poder determinar si está en aptitud de contribuir. Resulta entonces

---

<sup>167</sup> Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144.

importante señalar qué es la capacidad contributiva. En primer lugar, la capacidad contributiva implica que el sujeto pasivo de una contribución genere una riqueza real y disponible que modifique en forma positiva su patrimonio, esto, al realizar el hecho imponible establecido en la ley. Marco Cesar García Bueno establece que la capacidad contributiva, en cuanto al aspecto objetivo, tiene relación directa con su riqueza neta y, por otro lado, una vez que es individualizada a las circunstancias personales y familiares se constituye el aspecto subjetivo.<sup>168</sup> Por tanto la capacidad contributiva tiene dos dimensiones: la objetiva y la subjetiva.

García Bueno y Ríos Granados señalan que un impuesto que no se sustente en índices efectivos de representación económica nace para morir, y es justo en esta etapa donde se sitúa la capacidad contributiva objetiva. Se constituye sobre la riqueza bruta de los contribuyentes, que resulta heterogénea entre todos, ya que habrá quienes tengan una mayor riqueza que otros, o quienes tengan satisfecha la riqueza mínima vital y quienes no la tengan satisfecha. Al encontrar el legislador la riqueza gravable debe, como segundo paso, delimitar en la ley que crea el impuesto la técnica que permita al contribuyente individualizar la carga tributaria en apego a sus situaciones particulares, lo anterior es la capacidad económica subjetiva.<sup>169</sup>

Ahora bien, si se elabora el argumento *a contrario sensu*, el pago de las contribuciones no debe generar situación de pobreza al contribuyente, pues de ser ese el supuesto se estaría en el arcaico concepto de tributo, donde el gobernado pagaba en exceso los gravámenes impuestos por el soberano. De esta manera, la

---

<sup>168</sup> Cfr. García Bueno, Marco, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, en Ríos, Gabriela, (coord.), *Concepto de reforma fiscal*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, pp. 56-57.

<sup>169</sup> Cfr. García Bueno, Marco, *et al.*, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, (coord.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudio en homenaje a Héctor Fix Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008, pp. 452-453.

proporcionalidad no debe entenderse sin la lectura paralela de los derechos fundamentales, puesto que afecta la esfera de derechos sustantivos de los gobernados a través de la reducción de su patrimonio.

En este sentido, una crítica a la jurisprudencia en análisis es que solo reconoce a la capacidad contributiva objetiva y no hace un reconocimiento de la capacidad contributiva subjetiva. El lado subjetivo de la capacidad contributiva permite precisamente valorar la situación personal y familiar del contribuyente, de tal forma que, la contribución puede ser proporcional y equitativa para todos. Ahora bien, la capacidad contributiva subjetiva no debe ser confundida con el mínimo vital exento, el cual busca que solo exista obligación de pago de una contribución cuando un contribuyente ha satisfecho sus necesidades personales y primarias.

El mínimo vital exento es precisamente el monto que cada contribuyente necesita para satisfacer sus necesidades primarias, tales como alimentación, vestido, vivienda, sanidad, educación, entre otras. Una vez que el contribuyente cubre estas necesidades, entonces ya tiene aptitud para contribuir.

El artículo 4o. constitucional señala, entre otros, la protección y el desarrollo de la familia, el derecho a la protección de la salud, el derecho de toda persona a gozar de una vivienda decorosa. Este artículo da sustento precisamente a la obligación, por parte del Estado, de proteger un mínimo vital que incluya al menos la vivienda, la salud y todo aquello que implique la protección de la familia, como es la alimentación y el vestido.<sup>170</sup>

Cuando la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto contribuyente (mínimo exento) del sujeto apto para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva). El mínimo exento y la capacidad contributiva son principios antagónicos: uno avala la posibilidad de no pagar el tributo y el otro, la sujeción al cumplimiento de una obligación tributaria. En tales

---

<sup>170</sup> *Cfr.* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mayo de 2021, Artículo 4o.

términos, es necesario una efectiva vinculación entre ellos a fin de determinar con precisión el momento en que surge la capacidad contributiva.<sup>171</sup>

Sainz de Bujanda señala que la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.<sup>172</sup>

En cuanto a la relación de la imposición con el mínimo vital, de acuerdo con Moschetti, la capacidad contributiva viene dada por aquella parte de la potencia económica, de la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital. El autor establece que si la capacidad significa aptitud y la posibilidad concreta y real, entonces la capacidad de concurrir a los gastos públicos será cuando falte o se tenga solo lo necesario para las exigencias habituales. Entonces, la persona tendría que satisfacer primero aquello que es necesario para su desarrollo digno y autónomo como ser humano, y solo después se le debe exigir contribuir al gasto público.<sup>173</sup>

El mínimo vital exento es un elemento de no sujeción en toda contribución. Por su parte, la capacidad contributiva subjetiva es una individualización de la contribución, tomando en cuenta las condiciones subjetivas del sujeto pasivo e incluso las condiciones económicas y políticas del país que regule el tributo, todo ello para hacer más justa, proporcional y equitativa la contribución.

Lo cierto es que este principio de capacidad contributiva requiere de una personalización o individualización de la carga tributaria a las aptitudes contributivas del sujeto pasivo, lo cual solo puede lograrse reconociendo las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, y no solo reconociendo si el hecho imponible genera una riqueza real. Se debe ser enfático en la manera en que las contribuciones son determinadas. Tal como señala Pastora Melgar, la

---

<sup>171</sup> Cfr. García Bueno, Marco, *op. cit.*, pp. 60-61.

<sup>172</sup> Cfr. Saínz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Derechos Públicos, 1962, p. 190.

<sup>173</sup> Cfr. Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, IEF, 1980, p. 288.

proporcionalidad se maneja en tres vertientes: a) evitar la ruina del causante; b) tomar en consideración la capacidad económica del causante y 3) no afectar el mínimo vital del causante.<sup>174</sup> En estas vertientes hay un común denominador: la máxima protección al contribuyente.

Otra crítica a la jurisprudencia con número de Tesis P./J. 10/2003, reproducida textualmente párrafos arriba, es que el Máximo Tribunal, al hacer un análisis de la capacidad contributiva, no distingue entre las contribuciones. Sin embargo, de la lectura del criterio se advierte que solo se refiere a los impuestos, al establecer lo siguiente: “tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza”;<sup>175</sup> e incluso, concluye señalando textualmente lo siguiente: “[d]e ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.<sup>176</sup> Sin embargo, no todas las contribuciones parten de un movimiento de riqueza positiva como el Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de los impuestos, al ser el objeto y el hecho imponible un supuesto jurídico que siempre tiene una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza, resulta evidente que las consecuencias tributarias deben ser medidas en función de esa riqueza. Es preciso recordar que, en los impuestos, el hecho imponible siempre es un acto, una actividad, la obtención de un ingreso o una utilidad, etcétera, siendo que todos estos supuestos jurídicos presumen una manifestación real de riqueza susceptible de ser gravada; por lo que,

---

<sup>174</sup> *Cfr.* Melgar Manzanilla, Pastora, *op. cit.*, p.57.

<sup>175</sup> Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144.

<sup>176</sup> *Idem.*

si la realización del hecho imponible genera una modificación positiva al patrimonio, se genera capacidad contributiva.

El principio de proporcionalidad tributaria en los impuestos implica que un contribuyente debe pagar este tipo de contribuciones atendiendo a su capacidad contributiva, entendiendo esta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; es decir, que el hecho imponible del impuesto modifique de forma positiva el patrimonio o la riqueza del contribuyente y que, por ende, le genere capacidad de pago. De tal forma que el legislador debe velar porque en todo hecho imponible de un impuesto (esto es, el supuesto hipotético contenido en la ley cuya realización da nacimiento a la causación del impuesto), al llevarse a cabo o actualizarse, produzca riqueza susceptible de ser gravada.

Cobra relevancia la teoría de la capacidad contributiva ya que los ciudadanos deben realizar aportaciones al Estado para contribuir al gasto público, de conformidad con la potencialidad que estos tengan debido a sus ingresos y sus rentas, al menos tratándose de impuestos directos.<sup>177</sup> Bajo el supuesto anterior, se establece que los pagos que los gobernados realicen no serán homogéneos en lo que se refiere a los importes, pero sí las tasas de estas.<sup>178</sup>

No se debe perder de vista que en el sistema jurídico tributario no solo existen impuestos directos, sino que también existen impuestos indirectos donde la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada no se produce de forma directa y, en algunos casos, incluso no se produce por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado, específicamente por lo que hace a la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, donde el sujeto pasivo causante del impuesto es el que enajena un bien, presta un servicio, o bien otorga el uso o goce temporal de un bien, pero la carga económica del impuesto recae en un sujeto distinto que es el consumidor final. Esto se logra a través de la traslación del impuesto, siendo

---

<sup>177</sup> Cfr. Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 67.

<sup>178</sup> Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5a. ed., México, Limusa, 2014, p. 54.

este consumidor final el destinatario del impuesto y el que refleja la capacidad contributiva sobre la que se justifica la proporcionalidad del impuesto al valor agregado.

En el caso de las demás contribuciones, esto es, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejora y los derechos, hablar de capacidad contributiva no es tan sencillo. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia con rubro “PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA”<sup>179</sup> ha señalado que el principio de proporcionalidad debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Con respecto a las aportaciones de seguridad social, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis aislada P. LXX/95 con rubro “APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCIÓN PECULIAR”,<sup>180</sup> establece que para efectos de determinar el criterio que debe regir la proporcionalidad, tratándose de las aportaciones de seguridad social, si bien se debe atender en un aspecto a la de los impuestos y, por tanto, tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, debe considerarse básicamente que se trata de una contribución peculiar con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad.

En el caso de las contribuciones de mejora, se presume que existe un beneficio económico directo del contribuyente por la realización de una obra pública por parte del Estado. Este beneficio económico, entendido como una manifestación de riqueza, puede consistir en la plusvalía que adquiere un bien inmueble por el incremento de valor que obtiene al verse beneficiado por una obra pública. De tal

---

<sup>179</sup> Tesis P. 44, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. IV, Primera Parte, julio - diciembre de 1989, p. 143.

<sup>180</sup> Tesis P. LXX/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, octubre de 1995, p. 74.

forma que la proporcionalidad radica en que se grave una parte moderada de ese beneficio económico que obtiene el sujeto pasivo por la realización de una obra pública.

Aunque no es materia de estudio de la presente investigación, resulta cuestionable que, en las contribuciones de mejora, se grave una presunción de riqueza que no se ha materializado. Tomando en cuenta que, si bien una obra pública puede generar un beneficio económico al incrementar el valor de un inmueble (plusvalía), también es cierto que dicho beneficio económico no se manifiesta de forma inmediata, por lo que no genera una capacidad contributiva real que modifique de forma positiva el patrimonio y genere capacidad de pago.

Para Gabriela Ríos Granados, las contribuciones de mejora responden al principio de beneficio. El Estado las establece porque existe una ventaja diferenciada a favor de ciertos sujetos respecto de toda la comunidad. Es decir, al igual que el derecho, la capacidad contributiva no adquiere relevancia en este tipo de contribuciones, aunque debe existir un parámetro para que no sea inconstitucional.<sup>181</sup>

Como se advierte, el criterio de capacidad contributiva no es el único criterio universal de repartición de cargas públicas. Al respecto, se debe recordar –como se estableció en el capítulo primero– que existen diversas fórmulas para la repartición de las cargas públicas. La capacidad contributiva es una y el beneficio equivalente es otra fórmula; sin embargo, las dos implican proporcionalidad, aunque no en la misma medida. Por tanto, aceptar el beneficio equivalente como una posible fórmula no es contrario a la Constitución. No obstante, también es cierto que el principio de proporcionalidad tributaria ha sido interpretado generalmente como capacidad contributiva. Esto puede ser por dos razones: primero, por la influencia de doctrinas extranjeras y, segundo, porque los impuestos son las principales contribuciones, de tal forma que la mayor parte del estudio se realiza sobre ellos y no sobre otros tipos de contribuciones.

---

<sup>181</sup> *Cfr.* Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.* pp. 40-60.

Lo señalado no implica que se apoye el criterio de beneficio equivalente como la mejor fórmula de distribución de las cargas públicas, ni siquiera en específico de los derechos. Sin embargo, discutir sobre el principio de distribución de las cargas públicas más adecuado excede el objetivo de esta investigación, por lo tanto, aquí se limita a señalar que el principio de beneficio equivalente es más funcional en un Estado mínimo y que este principio no podría ser el principio universal de distribución de carga pública. En el caso mexicano y en otras jurisdicciones, aunque el principio de capacidad contributiva es considerado el más apto, también se utiliza el de beneficio equivalente, o una derivación de ello, en el caso de las tasas, derechos en México y otras contribuciones.

La teoría del beneficio equivalente, de la cual surge el principio del mismo nombre para distribuir las cargas públicas, contempla al tributo como la erogación que realiza el gobernado y que tiene que verse reflejada en su totalidad en los servicios públicos que el Estado proporciona; es tanto como un pago de una contraprestación por un cúmulo de servicios que el Estado debe brindar, con reciprocidad en beneficios. Es decir, según el pago que el gobernado realice, serán los servicios que reciba. El problema de esta teoría consiste en que no todos los servicios son divisibles, por lo que un contribuyente que paga mayor porcentaje de alumbrado público no necesariamente recibirá mayores luminarias o mayor cantidad de luz.

En la doctrina española se utilizan los términos de tasa y precios públicos. Las tasas son aquellos tributos que los gobernados pagan al Estado por un servicio que otorga el Estado en su rol de ente público. Por otro lado, los precios públicos se describen como contraprestaciones que el gobernado paga al Estado por un servicio que bien puede ser prestado, tanto por un ente público como por uno privado y que nacen de un vínculo contractual. Los criterios judiciales españoles sostienen que las tasas no tienen su sustento en la equivalencia, sino todo lo contrario; siempre son impuestas por el Estado de manera unilateral sin que deba existir un beneficio para el gobernado al momento del pago.

En este sentido, la exposición de motivos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, de España, a través del inciso III, señala sobre las Tasas

(análogamente con los derechos): se rigen por la obligatoriedad y no concurrencia. Esto implica que las Tasas son condiciones obligatorias para los obligados al ejercicio de determinada acción y cuya determinación es monopólica al Estado con base en la ley.

Estas características de las tasas coinciden con los argumentos vertidos en el apartado de Derechos como especie de las contribuciones. Se está de acuerdo en que, si los derechos fueran voluntarios de carácter bilateral, no podrían ser contribuciones; así como que una equivalencia exacta tiene limitaciones prácticas. Sin embargo, el principio puede ser funcional en los casos en los que los servicios sean altamente divisibles, aunque no totalmente, o bien por el uso o aprovechamiento de sus bienes de dominio público.

El principio de beneficio equivalente sustenta que la cuota de los derechos únicamente pueda estar integrada por el costo que tuvo para el Estado la prestación del servicio público, o bien el grado de desgaste o utilización del bien de dominio público, principalmente medido en unidades de consumo. Cabe recordar que el Estado no persigue fines de lucro y mucho menos al momento en que presta servicios públicos que constitucionalmente está obligado a prestar; sin embargo, se está ante un Estado que tiene recursos limitados ante necesidades ilimitadas de sus habitantes, por lo que ciertos servicios básicos sí pueden ser cubiertos a través del pago de las contribuciones, sobre todo aquellos servicios que son de acceso ilimitado y que, de igual forma, no son divisibles, tales como seguridad pública y vial, infraestructuras, espacios públicos, educación, sanidad, programas sociales y todos aquellos que otorgan un estado de bienestar; así existe un equilibrio entre los servicios públicos que otorga el Estado y los recursos disponibles que tiene.

No obstante, este equilibrio entre los servicios públicos y los recursos disponibles del Estado se pierde, precisamente, en ciertos servicios públicos que son de acceso limitado y que en muchos casos son divisibles, también cuando se trata del uso o aprovechamiento de bienes de dominio público del Estado. Por lo que el Estado está facultado para cobrar una contraprestación en su modalidad de derecho, pero únicamente para recuperar el costo que tuvo en la prestación de

dichos servicios, o bien para resarcir el daño o desgaste que pudo tener el bien de dominio público por su uso o aprovechamiento.

Este es el caso de servicios públicos (el servicio de agua potable, el servicio de limpia, la expedición de pasaportes o licencias, transporte público) que presta exclusivamente el Estado y, en los cuales, por regla general, únicamente cobra como contraprestación un costo de recuperación, sin obtener un lucro. Se da una situación contraria en el caso de los productos: el Estado actúa en sus funciones de derecho privado y realiza actos privados de naturaleza mercantil o civil.

Respecto a lo señalado en el párrafo anterior, es fundamental destacar lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia, ha señalado que es la contraprestación en el caso de los derechos:

no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Además, porque el Estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, venta y lucro debido, pues ésta se organiza en función del interés de los particulares. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre de derechos.<sup>182</sup>

---

<sup>182</sup> Tesis P./J. 1/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época*, t. VII, enero de 1998, p. 40.

Es precisamente esta equivalencia entre el costo del servicio y la cuota del derecho, la que respeta también el principio de proporcionalidad tributaria en el caso de los derechos.

Ahora bien, dentro de la equivalencia que debe existir entre el costo del servicio y la cuota del derecho, surge la interrogante de si deben tomarse en cuenta o no condiciones subjetivas de cada contribuyente al determinar dicha cuota. Esto es, si deben considerarse condiciones como la capacidad económica o la situación personal del sujeto pasivo frente al tributo, por lo que, en capítulos posteriores de la presente investigación, se analiza esta interrogante.

La teoría de beneficio equivalente no es aplicable en el caso de los impuestos, toda vez que, contrario a los derechos, por el pago de los impuestos no se recibe algo a cambio de forma directa, por lo que nunca existe equivalencia entre lo que se paga y lo que se recibe. La totalidad del pago de los impuestos está destinado a sufragar el gasto público, sin que un contribuyente pueda conocer exactamente qué rubro o concepto de gasto público es pagado con el dinero producto de sus impuestos.

#### *4. Principio de equidad tributaria*

La equidad es otro principio fundamental para el objeto de la presente investigación. La equidad implica un estándar valorativo por el cual se trata de dar un tratamiento específico a cada causante de cualquier contribución. De la idea señalada, parte el concepto vigente y que, en términos simples, se señala como dar un tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales.

El principio de equidad entraña la necesidad de que los contribuyentes se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta horizontalidad con base en sus cualidades fiscales. La definición de “equidad” que arroja el *Diccionario de la Real Academia Española* en una de sus acepciones consiste en dar a cada uno lo que merece; esto, desde el punto de vista fiscal, implica situaciones determinadas entre los propios contribuyentes para que en la práctica se les otorgue la misma categoría, pero sin otorgarles un tratamiento distinto entre los contribuyentes con diferentes cualidades fiscales. En este sentido,

en términos simples, se busca que exista homogeneidad en la actualización de supuestos normativos en temas con similar relación. La Suprema Corte de Justicia de la Nación también se ha manifestado sobre este principio en la tesis con número P./J. 41/97, la cual establece que la equidad tributaria tiene matices que la hacen un concepto complejo, mismo que fueron definidos de la siguiente manera:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino solo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.<sup>183</sup>

---

<sup>183</sup> Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

Se puede observar que la equidad tributaria debe tener las cuatro características fundamentales señaladas. De la lectura del artículo 31, fracción IV, se podría concluir que las contribuciones son equitativas para todos los contribuyentes; sin embargo, con la precisión de que estas solo son equitativas para situaciones determinadas. Entonces, en el género, la equidad solo es un concepto que se materializa al momento en que cada una de las imposiciones tributarias es causada en lo individual por los contribuyentes. Así se agrupan a los contribuyentes con base en situaciones específicas de derecho.

En el análisis de la equidad, en sentido amplio, resulta aplicable la teoría de igualdad de sacrificio, que implica la pérdida de la utilidad sufrida como consecuencia del pago del impuesto y requiere que esta sea la misma para todos los contribuyentes.<sup>184</sup> Sin embargo, de lo anterior no se debe perder de vista que dicha consecuencia tiene que encuadrar dentro del estándar de la horizontalidad y verticalidad que dicho principio acarrea; ello implica que la pérdida de la utilidad sufrida por el pago de los impuestos deberá ser en la misma proporción para los causantes con la misma capacidad contributiva y distinta para causantes con mayor o menor capacidad contributiva, con base en la horizontalidad y verticalidad respectiva.<sup>185</sup> No obstante, como fue sostenido por el Pleno de la Corte, la equidad tendrá que ser graduada con base en las diversas hipótesis normativas que las leyes fiscales contemplen.

Por la razón previa se debe entender que el pago de la gran mayoría de las contribuciones no será respecto de una cantidad, sino de una tasa. Dicha regla general implica que entre mayores sean los ingresos y las rentas de los gobernados, mayores deberán ser las contribuciones que estos paguen y, en sentido inverso, entre menores sean los ingresos, menores serán las contribuciones.

De lo anterior se puede afirmar que, la equidad y la proporcionalidad son principios que están forzosamente ligados entre sí; toda vez que para lograr que

---

<sup>184</sup> Cfr. Panadés, Judith (coord), *op. cit.*, p. 3.

<sup>185</sup> Cfr. Upegui Mejía, Juan Carlos, "Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México" en Ríos, Gabriela, (coord.), *Reforma... cit.*, p. 61.

una contribución otorgue un trato equitativo entre sujetos pasivos que realicen el mismo hecho imponible, pero que se encuentran ante situaciones subjetivas distintas (como lo es su capacidad contributiva), es forzoso que se grave a dichos sujetos de manera proporcional.

Precisamente en los impuestos, la equidad va ligada a la proporcionalidad y, por ende, a la capacidad contributiva. Lo que se busca es un trato equitativo, de tal forma que todos aquellos sujetos pasivos de un impuesto que se encuentren en una misma categoría y que tengan una capacidad contributiva igual, deberán recibir el mismo trato ante ley, esto es, pagar la misma cantidad de impuesto.

En materia de impuestos, la equidad está relacionada con la proporcionalidad; de tal manera que los contribuyentes que se sitúen en condiciones de capacidad contributiva idéntica deberán tener el mismo tratamiento, pero aquellos que ostenten capacidad contributiva distinta, no podrán tener el mismo tratamiento que los primeros. Por lo que, para cumplir con el principio de equidad tributaria en los impuestos, dos sujetos pasivos que realicen el mismo supuesto jurídico establecido en una ley como hecho imponible de un impuesto, deberán tener la misma consecuencia jurídica consistente en la causación del impuesto y el nacimiento de la obligación tributaria. Además, la equidad exige que, si estos dos sujetos pasivos que realizan el mismo hecho imponible tienen una capacidad contributiva distinta, se justifica este trato diferenciado en el establecimiento del monto del impuesto, de tal forma que el sujeto pasivo que tenga mayor capacidad contributiva pague una cantidad mayor de impuesto, y viceversa.

Con respecto a las aportaciones de seguridad social, el principio de equidad también está íntimamente ligado al de proporcionalidad y, muy específicamente, a la capacidad contributiva. Esto en virtud de que, como lo ha reconocido la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la jurisprudencia con número de Tesis 1a./J. 12/2001,<sup>186</sup> dichas aportaciones de seguridad social (como las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social) atienden a la

---

<sup>186</sup> Tesis 1a./J. 12/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIII, mayo de 2001, p. 242.

capacidad contributiva de los patrones, que debe determinarse a través de dos indicadores básicos: el salario base de cotización y el número de trabajadores. Esto debido a que, con los porcentajes previstos por el legislador, se logra que aquellos sujetos que paguen salarios más altos y tengan a su servicio un número más elevado de trabajadores contribuyan en mayor medida al servicio público de salud y seguridad social, que aquellos que paguen salarios inferiores o tengan un menor número de trabajadores.

De tal forma, estas aportaciones de seguridad social respetan el principio de equidad tributaria, pues concede el mismo tratamiento a todos los patrones colocados en situaciones iguales. Además, el hecho de que se les ubique en un plano diferente de tributación frente al Estado y a los trabajadores, se debe a que su situación es distinta; mientras las empresas se caracterizan por su intención de lucrar, el Estado tiene a su cargo la rectoría del desarrollo nacional mediante el fomento de crecimiento económico, el empleo y una justa distribución de la riqueza, y la clase trabajadora tiene una limitada capacidad de recursos.

En el caso de las contribuciones de mejora, se presume que existe un beneficio económico directo del contribuyente por la realización de una obra pública por parte del Estado. Este beneficio económico, entendido como una manifestación de riqueza, puede consistir en la plusvalía que adquiere un bien inmueble por el incremento de valor obtenido al verse beneficiado por una obra pública. De tal forma que la equidad radica en que se grave de forma igual a todos los sujetos pasivos que obtuvieron ese beneficio económico por la realización de una obra pública.

Por lo que hace a los derechos, el principio de equidad se vuelve más complejo. Su estudio se aborda más adelante en el presente capítulo.

### III. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA EN LOS DERECHOS

Como se explicó anteriormente, en los impuestos, la proporcionalidad y la equidad tienen sustento en la riqueza de las personas, sea directa o indirecta. El principio que rige la distribución de las cargas públicas es el principio de capacidad contributiva. Lo anterior sin que se pierda de vista que si bien es cierto la capacidad

contributiva determina de mayor o menor grado la proporcionalidad para el cálculo de los impuestos, los parámetros de valoración son distintos. Mientras que en los impuestos directos se calcula la proporcionalidad con la riqueza real del contribuyente, en los impuestos indirectos se calcula la proporcionalidad con manifestaciones de riqueza presuntas como los gastos y consumos.<sup>187</sup>

Por otro lado, por lo que hace a los derechos, el principio de beneficio equivalente se utiliza primordialmente para la distribución de las cargas por parte del Estado, toda vez que, en los derechos, existe el pago de una contraprestación (aunque no en el sentido del derecho civil) por servicios públicos prestados por el Estado, o bien por el uso o aprovechamiento de sus bienes de dominio público. Generalmente por el pago de un derecho, se recibe en forma directa algo a cambio, ya sea la prestación de un servicio público o una autorización para usar o aprovechar un bien.

Así también, a través de la teoría del beneficio equivalente se sustenta que la cuota de los derechos únicamente pueda estar integrada por el costo que tuvo para el Estado la prestación del servicio público, o bien el grado de desgaste o utilización del bien de dominio público, principalmente medido en unidades de consumo.

Con respecto a los principios de proporcionalidad y equidad en los derechos por la prestación de servicios públicos, el Pleno del Máximo Tribunal ha establecido por jurisprudencia que, para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos, ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos. A continuación, se transcribe la jurisprudencia en mención:

**DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.** Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los

---

<sup>187</sup> *Cfr.* García Bueno, Marco, *op. cit.*, pp. 70-71.

Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.<sup>188</sup>

De tal forma, resulta evidente que en el caso de los derechos por prestación de servicios públicos, para que estos respeten los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, para la determinación de las cuotas solo debe tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos, sin que puedan considerarse elementos externos como puede ser la capacidad contributiva del sujeto pasivo de dicha contribución.

Incluso el Poder Judicial, en reiteradas ocasiones, ha establecido en diversas tesis que son inconstitucionales los derechos que toman en cuenta para la determinación de sus cuotas, elementos ajenos o externos que no estén relacionados con el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio. Tal es el caso de los derechos por el servicio de supervisión de obras de urbanización

---

<sup>188</sup> Tesis P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 41.

establecidos en las leyes de ingresos del Municipio de Zapopan, Jalisco, para los ejercicios fiscales de 2009 y 2017: para el cálculo del derecho de supervisión de obras, no se atiende al tipo de servicio prestado, pues “se fija el monto del derecho en términos de la capacidad contributiva del destinatario del servicio, lo que da una escala de mínimos a máximos, en función de la capacidad del causante, siendo esto aplicable a los impuestos pero no a los derechos, porque su naturaleza jurídica es diferente”.<sup>189</sup>

DERECHOS POR EL SERVICIO DE SUPERVISIÓN DE OBRAS DE URBANIZACIÓN. LOS ARTÍCULOS 59, FRACCIÓN VIII Y 84, FRACCIÓN VIII DE LAS LEYES DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE ZAPOPAN, JALISCO, PARA LOS EJERCICIOS FISCALES DE LOS AÑOS 2009 Y 2017, RESPECTIVAMENTE, QUE LOS PREVÉN, VIOLAN LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Los preceptos indicados, al imponer a los contribuyentes el deber de pagar el derecho por supervisión de obras de urbanización, a través del cálculo del 1.5% sobre el monto de las obras por realizar, violan los principios tributarios de proporcionalidad y equidad contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque al determinar la cuota correspondiente al pago de derechos, no se atiende al costo del servicio prestado, sino a elementos ajenos, como el monto total de la obra que se supervisa, lo que más bien se relaciona con la capacidad económica del particular. Para corroborar lo anterior, se atiende a los artículos 262, fracción II, 268, 299, fracción I, 300, fracciones I y II, y 350 del Código Urbano para el Estado de Jalisco, así como 405, 406 y 416 del Reglamento Estatal de Zonificación del Estado de Jalisco, que dan a conocer los términos y condiciones en que los Municipios por conducto de los peritos designados, realizarán las supervisiones y verificaciones de las obras de urbanización o edificación, a fin de que éstas se ejecuten estrictamente de acuerdo a los

---

<sup>189</sup> Tesis PC.III. A. J/86 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, agosto de 2020, p. 5003.

proyectos y especificaciones aprobados, y cuyo pago correspondiente por ese servicio atenderá, precisamente, a los gastos que se generen con motivo de la organización y funcionamiento de la prestación del servicio proporcionado. Luego, si en el caso de los preceptos en cuestión, el legislador no atendió esos parámetros objetivos de las normas generales estatales, es evidente que esa circunstancia contraría los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, porque para el cálculo del derecho de supervisión de obras, no se atiende al tipo de servicio prestado, pues se fija el monto del derecho en términos de la capacidad contributiva del destinatario del servicio, lo que da una escala de mínimos a máximos, en función de la capacidad del causante, siendo esto aplicable a los impuestos pero no a los derechos, porque su naturaleza jurídica es diferente.<sup>190</sup>

Por lo que toca a los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, el Poder Judicial ha determinado por jurisprudencia<sup>191</sup> que, para que cumplan con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, el Estado solo puede determinar su cuota tomando en cuenta el grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro. A continuación, se transcribe la jurisprudencia señalada.

DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DE DOMINIO PÚBLICO DE LA NACIÓN. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Tratándose de derechos fiscales por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación, a que se refieren los artículos 2o., fracción IV, del Código Fiscal de la Federación y 1o., párrafo primero, de la Ley Federal de Derechos, el principio tributario de

---

<sup>190</sup> *Idem.*

<sup>191</sup> Tesis 2a./J. 27/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1031.

proporcionalidad no puede apreciarse, como en los impuestos, tomando en cuenta la capacidad contributiva del obligado, pues las actividades de usar o aprovechar dichos bienes no reflejan por sí solas y de modo patente, disponibilidad económica; de ahí que el citado principio constitucional se haga derivar, partiendo del acto de permisión del Estado, del grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, de la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro. Por su parte, el principio de equidad tributaria de los derechos citados se cumple, por regla general, cuando las tasas aplicables son fijas e iguales para los gobernados que usan, explotan o aprovechan en similar grado el mismo bien de dominio público, al traducirse en un beneficio uniforme para ellos; o variables, si el grado de utilización del bien es diferente.<sup>192</sup>

Se concluye que la regla para determinar la proporcionalidad y la equidad en los impuestos y en los derechos es distinta; máxime que el Tribunal Supremo ya ha resuelto que en la determinación de las cuotas de los derechos no pueden considerarse elementos externos, como la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

El principio de equidad en los derechos implica que todo sujeto pasivo de dicha contribución pague una misma cuota o cantidad, cuando la prestación del servicio público que reciban o el grado de beneficio del uso o aprovechamiento del bien de dominio público sea igual; esto sin tomar en cuenta elementos externos, como la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Sin embargo, es importante señalar que en la práctica y, muy específicamente, en la Ley Federal de Derechos y en el Código Fiscal de la Ciudad de México, no se aprecia este criterio de proporcionalidad y equidad en el establecimiento de las cuotas de los derechos: en dichas legislaciones se encuentran derechos que al determinarse su cuota toman en cuenta factores

---

<sup>192</sup> *Idem.*

externos, como la medición de la riqueza ostentada por el sujeto pasivo. Es así como, en las legislaciones objeto de estudio de esta investigación, existen derechos que, aun y cuando toman como referencia el costo de la prestación de los servicios públicos, también consideran indirectamente la capacidad económica o riqueza de las personas a través de situaciones específicas de hecho.

Por ejemplo, en el Código Fiscal de la Ciudad de México, para el cálculo de la cuota de los derechos por la prestación del servicio público de agua potable en las alcaldías, se aplica una tarifa progresiva tomando en cuenta, no solo el grado de aprovechamiento medido en unidades de consumo, sino que, además, dicha tarifa aumenta o disminuye dependiendo de la zona específica del inmueble donde se realice el consumo; de esta forma, si los inmuebles se encuentran en una zona con un mayor valor catastral, deberán pagar una tarifa mayor, y aquellos en una zona con menor valor catastral, deberán pagar una tarifa menor.

Lo anterior evidencia que, para la determinación de la cuota de los derechos por la prestación del servicio público de agua potable en las alcaldías en la Ciudad de México, el legislador tomó en cuenta un elemento externo al costo del servicio y al grado de aprovechamiento medido en unidades de consumo, siendo este elemento externo el tipo de zona socioeconómica en donde se ubica el inmueble donde se recibe el servicio.

Respecto de este derecho y su tratamiento diferenciado considerando la capacidad económica del sujeto pasivo, resulta pertinente citar la Tesis XI. 1o. A.T.21.A del Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa y de trabajo del Décimo Sexto Circuito, que establece lo siguiente:

DERECHOS POR EL SERVICIO DE AGUA POTABLE PARA USO DOMÉSTICO. EL ESTABLECIMIENTO DE TARIFAS DIVERSAS Y PROGRESIVAS EN LOS ARTÍCULOS 9, 10 Y 11 DEL DECRETO QUE FIJA LAS QUE SE COBRARÁN EN MORELIA, MICHOACÁN, PARA EL EJERCICIO FISCAL 2012, DE ACUERDO AL CONSUMO Y ZONA SOCIOECONÓMICA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD. Los artículos 9, 10 y 11 del Decreto que establece las tarifas para el cobro de los servicios que presta el Organismo Operador de Agua Potable, Alcantarillado

y Saneamiento de Morelia para el ejercicio fiscal del año 2012, publicado en el Periódico Oficial del Gobierno Constitucional del Estado de Michoacán de Ocampo el 29 de febrero de 2012, disponen diversas tarifas por consumo de agua potable, en función del nivel de ingresos en relación con la zona socioeconómica y del destino que se le dé; una relación razonable entre el costo del servicio y el monto a pagar, y que quienes reciban un servicio igual tributarán en la misma cuantía; sin que ello se afecte por la circunstancia de que, dentro de cada tarifa, se establezca un sistema progresivo de cuotas con relación al volumen consumido y al tipo de zona socioeconómica, pues mientras mayor sea el consumo del vital líquido y la zona sea catalogada como popular, media o residencial, el costo por metro cúbico también se incrementará, en razón de que ese servicio público no implica un esfuerzo uniforme de la administración, pues tratándose de esa especie de tributos, para verificar su apego a los principios de justicia fiscal, no debe atenderse a la capacidad contributiva de los gobernados, sino al costo del servicio retribuido y a los factores que inciden en su continuidad, por lo que la aplicación de una tarifa diversa respetando la cuantificación de tal contribución con base en el nivel de consumo, como factor que trasciende en el costo que para el Estado representa proporcionar el servicio, establece un sistema de aminoración de la carga tributaria acorde al tipo de zona socioeconómica, lo que se estableció como resultado de diversos estudios realizados conforme a un índice de desarrollo, para determinar las zonas geográficas que necesitan en mayor medida los subsidios para atemperar el impacto económico que les causaría enterar dicho gravamen sin disminución alguna, a efecto de favorecer, principalmente, a las personas de escasos recursos. De esa forma, el costo de suministrarlo (de acuerdo a la zona socioeconómica) no será exactamente el mismo, porque entre unos y otros hay propensión a usar, en promedio, distintos volúmenes de agua, lo que acarrea el consiguiente agotamiento de tal recurso en diversas proporciones. Por tanto, el establecimiento de tarifas diversas y progresivas para el cobro de los derechos por el servicio de agua potable para uso doméstico en los

artículos mencionados, de acuerdo al consumo y zona socioeconómica, no transgrede el referido principio tributario, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.<sup>193</sup>

La crítica a la tesis en estudio es que, si bien el Tribunal Colegiado reconoce que para determinar el monto de las tarifas en este tipo de derecho se considera el nivel de ingresos relacionado con la zona socioeconómica donde se presta el servicio –esto se estableció como resultado de diversos estudios realizados conforme a un índice de desarrollo para determinar las zonas geográficas que necesitan en mayor medida los subsidios para atemperar el impacto económico que les causaría enterar dicho gravamen sin disminución alguna, a efecto de favorecer, principalmente, a las personas de escasos recursos–, justifica este incremento o decremento de la tarifa dependiendo la zona donde se preste el servicio, señalando de forma infundada, e incluso ilógica, que el costo de suministrarlo (de acuerdo con la zona socioeconómica) no será exactamente el mismo, porque entre unos y otros hay propensión a usar, en promedio, distintos volúmenes de agua, lo que acarrea el consiguiente agotamiento de tal recurso en diversas proporciones. Es decir, el Tribunal infiere que en una zona de nivel económico alto se consumirá un mayor volumen de agua que en una zona económica baja, lo que sitúa a los sujetos del derecho en condiciones no similares.

Como se advierte, los principios tributarios, tanto el de proporcionalidad como el de equidad, no están exentos de entrar en controversia con otros principios o derechos fundamentales reconocidos por nuestra Constitución. Por ejemplo, en el caso del derecho por el servicio público de agua potable de la multicitada tesis XI. 1o. A.T.21.A del Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa y de trabajo del Décimo Sexto Circuito, el juzgador no solo tomó en consideración el costo del servicio y el desgaste de lo que representa la prestación de este, sino que además ponderó favorecer, principalmente, a las personas de escasos recursos. Sin embargo, en dicho caso el juzgador resuelve el conflicto sin aplicar un proceso claro

---

<sup>193</sup> Tesis XI. 1o. A.T.21.A, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, marzo de 2014, p. 1741.

que analizara y contrastara las diversas situaciones que afectaban a dicho derecho fiscal y, de esta forma, ponderara los principios o garantías en pugna o controversia, siendo estos los de proporcionalidad y equidad con principios tales como garantizar el acceso al agua, el garantizar un mínimo vital exento o incluso evitar la ruina del contribuyente, incluso cuando ya han sido reconocidos como derechos humanos.

Para efectos de la presente investigación, la forma idónea para resolver situaciones como la de la tesis XI. 1o. A.T.21.A del Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa y de trabajo del Décimo Sexto Circuito,<sup>194</sup> es a través de la aplicación de una ponderación entre principios del sistema y, en este caso, es la aplicación del *test* o control de proporcionalidad para determinar la forma y el grado en que debería prevalecer tanto la proporcionalidad como la equidad tributaria, frente a otros principios o derechos fundamentales del propio sistema jurídico. Por lo anterior, dicho *test* toma como ejes diversos subprincipios que le dan cohesión a la valuación misma. De esta manera, el *test* de proporcionalidad se debe analizar a la luz de un análisis racional del costo beneficio, donde los beneficios deben ser superiores a los costos.

---

<sup>194</sup> *Idem.*

## CAPÍTULO TERCERO

### LA POTESTAD TRIBUTARIA, LA FINALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES Y LOS DERECHOS EN EL SISTEMA JURÍDICO FEDERAL Y LA CIUDAD DE MÉXICO

En los capítulos anteriores se sentaron las bases teóricas para la repartición de la carga tributaria entre los integrantes de la sociedad. Esta repartición es realizada por el Estado con base en su potestad tributaria, por lo que es necesario analizar la potestad tributaria y su distribución conforme al marco jurídico mexicano en los diferentes órdenes de gobierno.

Dado que el objetivo general de la presente investigación consiste en determinar si es posible que todos los derechos por servicios y/o por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación contenidos en la legislación federal y en la de la Ciudad de México, respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que, en ocasiones, se utilizan argumentos de extrafiscalidad para justificar el menoscabo de los principios tributarios mencionados. Además, en este capítulo, se abordan las finalidades de las contribuciones, siendo estas fiscales y extrafiscales, para así estar en posibilidad de alcanzar el objetivo general señalado en el próximo capítulo.

Posteriormente, el presente capítulo explica la composición del pacto federal mexicano, lo que permite tener un mayor entendimiento de la clasificación de los derechos, tanto a nivel Federación, como de la Ciudad de México y sus alcaldías. Para ello, se desarrolla el tema de los derechos como contribuciones en el sistema jurídico mexicano a partir de un enfoque constitucional, distinguiendo las atribuciones genéricas de cada uno de los órdenes de gobierno. Después, se aborda el tema de los derechos a nivel federal.

Por último, este capítulo abarca el tema de las contribuciones en lo general y los derechos en particular, en la Ciudad de México. De igual forma, se analiza el comportamiento de las alcaldías y se contrasta con el del municipio en México.

## I. LA POTESTAD TRIBUTARIA

Las contribuciones son prestaciones económicas que el Estado puede exigir a los miembros de la sociedad en virtud de su potestad tributaria. Dicha potestad es una de las manifestaciones del imperio estatal.<sup>195</sup> La potestad tributaria es la capacidad jurídica del Estado para imponer a los particulares, de forma unilateral<sup>196</sup> y discrecional,<sup>197</sup> tributos para cubrir el gasto público. Se justifica en la necesidad del Estado de generar recursos y poder asumir sus obligaciones de bien común y satisfacción de necesidades colectivas.

La potestad tributaria cuenta con las siguientes características: abstracta, facultad de aplicar tributos que deriva del poder del imperio del Estado; permanente, connatural al Estado y solo se extingue con el Estado mismo; irrenunciable, atributo esencial del Estado, del cual no puede desprenderse, so pena de no poder subsistir; e indelegable, el Estado no puede desprenderse de ello y transferirlo a otro ente.<sup>198</sup>

La potestad tributaria se encuentra en la Constitución, y se desenvuelve cuando se establecen contribuciones de todo tipo; sin embargo, a pesar de sus características de unilateralidad y discrecionalidad, encuentra límites establecidos en la propia norma constitucional. Estos límites se configuran como principios tributarios o como derechos a favor de los contribuyentes, los cuales son legalidad y reserva de ley, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público –estudiados en el capítulo anterior–.

---

<sup>195</sup> Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6a. ed., México, Iure editores, 2011, p. 16.

<sup>196</sup> Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3a. ed., México, Oxford, 2007, p. 601. El autor señala otras acepciones del término: poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa y poder de imposición.

<sup>197</sup> Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa, 2003, p. 43.

<sup>198</sup> Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, t. I., Buenos Aires, Depalma, 1982, p. 283.

La facultad del Estado para crear tributos tiene sustento en la norma constitucional y se expresa con la emisión de la ley que concretiza dichos tributos señalando las características esenciales; es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago—también abordados en el capítulo anterior—. Con lo anterior se advierte que el titular de la potestad tributaria es el órgano legislativo. Sin embargo, también corresponde al poder ejecutivo en la medida en que este, en su carácter de administrador fiscal, le corresponda determinar y comprobar cuándo se han producido en la realidad los hechos o situaciones que generan la obligación de pagar.<sup>199</sup> Por tanto, existen dos titulares originarios de la potestad tributaria: los poderes ejecutivo y legislativo.

Tal y como se ha señalado, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece una obligación para todos los mexicanos de contribuir para el gasto público, otorgando así al Estado la potestad tributaria; esto es, la facultad que tiene para establecer contribuciones y hacerlas efectivas. De modo que se puede hablar de dos dimensiones de la potestad tributaria: la relacionada con la creación y establecimiento en la ley de las contribuciones, y la relacionada con las facultades del Estado para revisar, determinar y cobrar las contribuciones establecidas en la ley.

### *1. La potestad normativa tributaria*

La potestad normativa tributaria es precisamente la facultad que tiene el Estado para establecer contribuciones en las leyes. Esta facultad se encuentra en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, especialmente en los artículos 73, fracción VII, y 31, fracción IV.

El artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal establece de manera muy clara que las contribuciones solo pueden estar establecidas en una ley. En este sentido, la potestad normativa tributaria le corresponde al Poder Legislativo; ahora bien, tomando en cuenta que se está en un Estado Federal, esta potestad la

---

<sup>199</sup> Cfr. Francisco de la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, 28a. ed. México, Porrúa, 2008, p. 205.

detenta la Federación, a través del Congreso de la Unión y a las entidades federativas a través de sus Congresos locales.

La potestad normativa tributaria Federal tiene su fundamento en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal, que establece que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto. Este precepto constitucional otorga amplias facultades a la Federación para el establecimiento de contribuciones, al señalar que pueden ser todas aquellas necesarias para cubrir el presupuesto.

En este contexto, llaman la atención dos cuestiones: primero, que únicamente el órgano legislativo puede crear contribuciones y segundo, que estas pueden ser de todo tipo. En el primer caso, se debe señalar que, si bien únicamente le corresponde y compete al poder Legislativo la potestad normativa tributaria, existen dos excepciones en las que el Ejecutivo puede legislar de forma extraordinaria y que se encuentran contempladas en los artículos 29 y 131, segundo párrafo de la Constitución Federal:

El artículo 29 Constitucional establece la facultad del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos para restringir o suspender el ejercicio de los derechos y las garantías que fueren obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a una situación de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución establece que el Ejecutivo tiene facultades para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país.

Así, atentos al texto del artículo 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resulta claro que si bien es cierto que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, también lo es que dicha obligación única y exclusivamente puede ser establecida por las leyes

emitidas por el Congreso de la Unión cumpliendo las formalidades exigidas por el artículo 72 de la Constitución.<sup>200</sup>

En ese tenor, resulta fundamental destacar lo señalado en el texto del inciso h) del artículo 72 de la Constitución,<sup>201</sup> el cual establece que tratándose de la formación de leyes o decretos que versen sobre contribuciones, estas deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados. En este sentido, se puede deducir que la intención del legislador constituyente al exigir que toda ley o decreto que verse sobre contribuciones deba ser discutida primero en la Cámara de Diputados,

---

<sup>200</sup> En específico este es el contenido y alcance del principio de legalidad tributaria, el cual puede ser entendido a través del proverbio en latín “*nullum tributum sine lege*”: no puede existir tributo alguno, si previamente no existe una ley que lo determine.

<sup>201</sup> Para mejor entendimiento de lo aquí señalado, véase Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual establece textualmente: “CONTRIBUCIONES. EL REQUISITO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 72, INCISO H, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EN EL SENTIDO DE QUE LOS PROYECTOS DE LEY O DECRETO QUE VERSEN SOBRE LA MATERIA RELATIVA SE DISCUTAN PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS, ABARCA CUALQUIER ASPECTO MATERIAL, ACCESORIO O FORMAL QUE SE VINCULE CON AQUÉLLOS. El indicado precepto constitucional establece un requisito de orden para la validez del proceso legislativo, consistente en que en la formación de leyes o decretos que versen, entre otras materias, sobre contribuciones, las iniciativas primero se discutan en la Cámara de Diputados. En ese tenor, se concluye que si el proyecto de ley o decreto se vincula con contribuciones o impuestos, sea en su aspecto material, accesorio o formal, debe cumplirse invariablemente con aquel requisito, en virtud de que ni del texto del señalado artículo 72, inciso H, ni de sus antecedentes legislativos se evidencia que sólo deba colmarse cuando se trate de contribuciones nuevas o de modificaciones a sus elementos esenciales.” Tesis P./J. 44/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIII, marzo de 2006, p. 6.

es precisamente porque los diputados representan a los ciudadanos y, por ende, son los mismos ciudadanos, a través de sus representantes, los que aprueban las contribuciones que estarán obligados a cubrir.

Por otra parte, en cuanto a la segunda cuestión, la facultad del órgano legislativo de crear contribuciones de todo tipo, como ya se estableció anteriormente, tiene como limitantes los principios tributarios. Tanto el artículo 31, fracción IV, como el 73, fracción VII, se refieren a contribuciones y no a una de sus especies en particular; por lo tanto, se puede entender que existe facultad amplia para crear cualquier especie de contribución. En un criterio de 1989, la Suprema Corte aborda este asunto y señala que en virtud del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, el legislador ordinario tiene la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. Por tanto, el legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que este satisfaga los principios establecidos en la Constitución.<sup>202</sup>

Señala el criterio referido previamente que, al no existir restricción constitucional, el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen la capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado.<sup>203</sup> Por ello, se advierte que el criterio no se refiere a las contribuciones en general o no requiere que todas las contribuciones atiendan a la capacidad contributiva. Al respecto, como ya se señaló, el estudio de las contribuciones se ha realizado desde el enfoque de los impuestos, por ser estos la contribución más conocida y que aporta mayores ingresos al Estado, pero como ha apuntado la Suprema Corte, reiteradamente, la proporcionalidad en los derechos no es la misma que en los impuestos.

En el caso de los derechos, el objeto del gravamen es el uso y/o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como los

---

<sup>202</sup> Cfr. Tesis P. 38, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. IV, julio-diciembre de 1989, p. 129.

<sup>203</sup> Cfr. *Idem*.

servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público y las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados. Ahora bien, dentro de estos objetos de gravamen caben una multiplicidad de servicios que presta el Estado y de bienes que pueden ser aprovechados, especialmente los primeros; por tanto, difícilmente se podrían identificar todos los servicios que puedan ser objeto de derecho tributario. Al respecto, resulta más conveniente precisar los servicios públicos por los que no resulta recomendable que el Estado grave con derechos, verbigracia aquellos en que el pago del gravamen es un impedimento para la finalidad que el Estado busca con la prestación del servicio, o aquellos donde el acto de consumo de los servicios sea consecuencia forzosa del cumplimiento de obligaciones públicas.<sup>204</sup>

Hasta este momento no se ha hecho referencia a la potestad normativa tributaria de la federación, sin embargo, las entidades federativas también tienen potestad tributaria originaria, pues su potestad tributaria deriva de la norma fundamental. La potestad normativa tributaria de las entidades federativas tiene su fundamento en artículos 31, fracción IV, y 124 Constitucionales. El segundo establece textualmente que las facultades que no están expresamente concedidas a los funcionarios federales se entienden reservadas a las entidades federativas en el ámbito de sus respectivas competencias. Así, este último precepto legal establece una fórmula para la repartición de competencias entre la Federación y las entidades federativas. Los Congresos locales tienen la facultad para imponer todo tipo de contribuciones, excepto aquellas que están expresamente reservadas a la Federación; es decir, tienen competencia residual para crear contribuciones, pero también tienen competencia concurrente respecto de aquellas actividades o funciones no reservadas exclusivamente a la Federación.

La competencia coincidente entre el Estado y las entidades federativas ha llevado a la creación de un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal entre estos dos ámbitos, de tal forma que, a través de convenios, se afecta la potestad tributaria

---

<sup>204</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario*, 11a. ed., México, Porrúa, 1993, p. 116.

de las entidades federativas. A través de la coordinación fiscal, las entidades federativas celebran convenios en virtud de los cuales se adhieren a dicho Sistema y se obligan a abstenerse de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto. Esto evita que, tanto la federación como las entidades federativas, incurran en la doble tributación, es decir, que graven los mismos hechos o actos. En este sentido, los órganos legislativos renuncian a parte de su potestad tributaria y, en cambio, reciben ingresos vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que gravan aquellos hechos o actos.

Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al adherirse las entidades federativas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renuncia a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales; ello resulta en la desincorporación temporal del ámbito competencial de la potestad relativa de la entidad federativa, por lo que si alguna entidad previamente adherida al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal “crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello”.<sup>205</sup>

Además de la Federación y de las entidades federativas, también está el ámbito municipal. En el caso de los municipios, al no existir un legislativo municipal carecen de potestad normativa tributaria: no pueden establecer sus contribuciones, aunque sí tienen poder recaudatorio. El artículo 115, fracción IV, de nuestra Constitución Federal establece de manera medular que las legislaturas de los Estados son las que aprobarán el establecimiento de las contribuciones en las leyes municipales. No obstante, son los ayuntamientos los que presentan las iniciativas de ley o decreto, ante los congresos correspondientes, para la creación de

---

<sup>205</sup> Tesis 2a./J. 17/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIII, mayo de 2001, p. 293.

contribuciones municipales.<sup>206</sup> Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que existe potestad tributaria compartida entre los municipios y el Estado en el proceso de fijación de los tributos, de tal forma que la propuesta del municipio para la creación de tributos municipales solo puede modificarse por la Legislatura Estatal con base en un proceso de reflexión apoyado en argumentos sustentados de manera objetiva y razonable.

De este modo, según la Corte, se puede afirmar que se trata de una potestad tributaria compartida, ya que en los supuestos señalados por la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la potestad tributaria originalmente reservada para el órgano legislativo, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se complementa con los principios de fortalecimiento municipal y reserva de fuentes, así como con la norma expresa que le otorga la facultad de iniciativa. Por tanto, aun cuando la decisión final sigue correspondiendo a la Legislatura, esta se encuentra condicionada por la Norma Fundamental a dar el peso suficiente a la facultad del municipio.<sup>207</sup>

El artículo 115, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que el municipio podrá administrar libremente su hacienda, que se compone de diferentes tipos de percepciones, entre ellas, las contribuciones. Así,

---

<sup>206</sup> Para contextualizar la idea referida, en el caso de las contribuciones de carácter municipal, para que puedan ser legalmente exigidas, deben ser aprobadas por las leyes de ingresos de cada municipio y posteriormente promulgadas por la legislatura estatal respectiva. Así, por ejemplo, la Constitución del Estado Libre y Soberano de Puebla, en su artículo 57, fracción XXVIII, establece que la atribución del Congreso del Estado es el aprobar las leyes de ingresos de cada uno de los municipios. Asimismo, la propia Constitución local establece en el artículo 103 que el patrimonio de la hacienda pública municipal se integrará por todas aquellas contribuciones que el Congreso local haya otorgado a favor de los municipios. *Cfr.* Constitución del Estado Libre y Soberano de Puebla, mayo de 2021.

<sup>207</sup> *Cfr.* Tesis P./J. 111/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIV, octubre de 2006, p. 1129.

por ejemplo, la fracción III del artículo 115 Constitucional faculta a los municipios a prestar diversos servicios públicos, mismos que se pagan por el gobernado como contribuciones en modalidad de derechos y cuyo cobro se encuentra consagrado en la fracción IV, inciso c) del numeral 115 de la Constitución.

Al tenor de lo manifestado, el municipio, atendiendo a sus funciones para ejercer el cobro de los servicios públicos, presenta su Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal correspondiente ante el Congreso del Estado para su aprobación. En dicha ley, se establecen el sujeto, objeto, base gravable, tasa o tarifa y época de pago. Así, en uso de su autonomía municipal, el propio municipio es quien define gran parte de los ingresos que tendrá.

Por otra parte, el municipio se encuentra obligado a actuar apegándose en todo momento a aquellos servicios que puede prestar en su función de derecho público. De esta manera, la Constitución Federal otorga un catálogo amplio de derechos únicamente exigibles por los municipios, dentro de los cuales se contempla el alumbrado público, la recolección y disposición final de residuos, los mercados, los panteones, los rastros, las calles y los parques, la seguridad pública y demás que sean viables y en los que el municipio pueda ser competente.<sup>208</sup> Incluso, el establecimiento y el cobro de los derechos municipales referido en la fracción III del artículo 115 de la Constitución, es una facultad exclusiva de los municipios que no puede ser limitada por los Estados o la Federación, toda vez que el párrafo segundo de la fracción IV del mismo artículo 115 establece textualmente lo siguiente:

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o los Municipios, salvo que tales

---

<sup>208</sup> *Cfr.* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mayo de 2021, Artículo 115 fracción III.

bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.<sup>209</sup>

Además de los derechos relacionados directamente con los servicios otorgados a la competencia municipal por la Constitución, existe una clasificación de derechos municipales que no se encuentran dentro de la Constitución, pero que, conforme al principio de legalidad tributaria, se encuentran dentro de las leyes de ingresos de cada municipio. Verbigracia, se pueden citar servicios como la expedición de documentos oficiales. Por las razones anteriores, no se debe perder de vista que los derechos municipales por servicios públicos tienen un peso considerable dentro de los ingresos del municipio, puesto que, dentro de las finanzas municipales, son el tributo considerado de segunda mayor importancia.<sup>210</sup>

En conclusión, se puede afirmar que corresponde al Poder Legislativo la potestad normativa tributaria; sin embargo, no se debe perder de vista que, esta potestad tiene como limitantes los principios tributarios estudiados en el capítulo anterior. Corresponde al legislativo el establecer las contribuciones velando que se respeten los principios tributarios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público. En este sentido, las normas tributarias deben contener todos los elementos esenciales que componen a las contribuciones, tales como sujetos, objeto, hecho imponible, base gravable, tasa o tarifa y época de pago; de tal forma que las autoridades fiscales, en uso de su potestad administrativa tributaria, estén limitadas por la ley en la determinación y cobro de las contribuciones.

## *2. La potestad administrativa tributaria*

La potestad administrativa tributaria consiste en las facultades que tiene el Ejecutivo, a través de las autoridades fiscales para que, por medio de los actos

---

<sup>209</sup> *Ibidem*, fracción IV.

<sup>210</sup> Cfr. García, Enoc, *Estudio financiero: poder tributario local México-España*, México, Universidad Autónoma de Tamaulipas, Ediciones UAT, 2015, p. 139, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4382/7.pdf>

administrativos, revisen, determinen y cobren las obligaciones tributarias contenidas en las leyes.

Las leyes tributarias, como todas las leyes, son generales, abstractas, impersonales y obligatorias. En este sentido, las leyes tributarias establecen supuestos jurídicos o hipotéticos ideales de realizarse y, en caso de que cualquier persona física o moral realice ese supuesto jurídico, entonces se causa la contribución y se convierte en sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y, por ende, en sujeto obligado al pago de esta.

En el sistema jurídico tributario existe un sistema de autodeterminación de las contribuciones. El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho establecidas en la ley, asentando también que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Esta autodeterminación de las contribuciones implica que cualquier persona que cause la contribución tiene la obligación de autodeterminarse; es decir, calcular el importe de la contribución causada y realizar su pago.

Esta potestad administrativa tributaria la ejerce el Ejecutivo a través de las siguientes facultades que tienen conferidas las autoridades fiscales:

- a) Facultades de gestión, que consisten en la asistencia, control y vigilancia para el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.
- b) Facultades sancionatorias, es decir, la facultad para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales. Sanciones que pueden ser pecuniarias (multas) o no pecuniarias que consisten en medidas correctivas (clausuras, dejar sin efectos el certificado de sello digital de un contribuyente, entre otras).
- c) Facultades de comprobación, las cuales son procedimientos administrativos que se encuentran establecidos en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Tienen como finalidad comprobar o verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y, en caso de detectar incumplimientos, determinar las obligaciones omitidas y sus

accesorios a través de créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales.

- d) Facultades de determinación, es decir, la facultad que tienen las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida una obligación tributaria, esto a través de un acto administrativo denominado crédito fiscal.
- e) Facultades de cobro económico coactivo, referente a la facultad establecida en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que permite a las autoridades fiscales exigir en forma coactiva el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.
- f) Facultades reglamentarias, que consisten en la facultad del Ejecutivo para emitir actos administrativos de carácter general, tales como circulares, decretos, reglamentos, entre otros, cuyo objetivo es facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones fiscales tanto formales como sustantivas.

La potestad administrativa tributaria la ejercen las autoridades fiscales a través de los actos administrativos. El acto administrativo es la manifestación unilateral de la voluntad de una autoridad que crea, extingue o modifica derechos y/u obligaciones.

El Poder Judicial nos da un concepto de acto administrativo al señalar en una tesis aislada lo siguiente:

La actividad administrativa del Estado se desarrolla a través de las funciones de policía, fomento y prestación de servicios públicos, lo cual requiere que la administración exteriorice su voluntad luego de cumplir los requisitos y procedimientos determinados en los ordenamientos jurídicos respectivos. El acto administrativo es el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea

situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad.<sup>211</sup>

El sistema jurídico mexicano, al ser una asimilación de los sistemas jurídico francés y español, establece a favor del Estado esta potestad administrativa tributaria, que es similar a la potestad sancionadora del Estado, que permite que este pueda determinar obligaciones a los particulares que infringen disposiciones administrativas sin la intervención previa de un tribunal jurisdiccional. En este sentido, cuando el Estado actúa en sus funciones de derecho público a través de los actos administrativos, tiene prerrogativas que hacen que se coloque en un plano de supra subordinación respecto de los particulares, pudiendo destacar las siguientes características del acto administrativo:

- a) Es un acto jurídico unilateral, por ser una manifestación de voluntad por parte del Estado a través del cual existe una clara intención de crear consecuencias jurídicas o de derecho.
- b) Es de derecho público porque siempre es emitido por el Estado en uso de funciones administrativas de derecho público.
- c) Lo emite la administración pública o algún otro órgano estatal en ejercicio de la función administrativa. El acto administrativo no es privativo o exclusivo de la Administración Pública. Cualquier autoridad, ya sea Legislativa o Judicial, puede emitir actos administrativos al realizar funciones administrativas. Incluso los órganos constitucionales autónomos emiten actos administrativos, un ejemplo son las sanciones que impone el legislativo a través de la Auditoría Superior de la Federación, o bien las multas que imponen órganos constitucionales autónomos como el INAI.
- d) Es ejecutivo, toda vez que es obligatorio desde que el mismo nace a la vida jurídica, ya sea a través de su notificación (acto administrativo

---

<sup>211</sup> Tesis I.4o.A.341 A, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XV, marzo de 2002, p. 1284.

particular), o bien a través de su publicación en el Diario Oficial de la Federación (acto administrativo de carácter general).

- e) Es ejecutorio, dado que el Estado está facultado para hacer exigible el cumplimiento del acto administrativo incluso mediante la coerción, esto es, en contra de la voluntad del particular al que va dirigido. Tal es el caso de las facultades de cobro coactivo que las autoridades fiscales tienen para hacer efectivos los créditos fiscales, esto a través del procedimiento administrativo de ejecución.
- f) Tiene a su favor una presunción de validez legal que consiste en que será válido hasta que su invalidez no haya sido declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según sea el caso.<sup>212</sup>
- g) Es impugnabile, esto es, no posee definitividad, sino cuando ha transcurrido el tiempo para atacarlo por vía jurídica o se le ha confirmado jurisdiccionalmente.
- h) Persigue, de manera directa o indirecta, mediata o inmediata, el interés público. No debemos perder de vista que toda actuación del Estado debe estar dirigida a satisfacer necesidades colectivas y así tutelar el interés público.
- i) Por lo general es prescriptible, pues cesa sus efectos y se extingue por el simple paso del tiempo. Un ejemplo en materia fiscal es la extinción de un crédito fiscal por prescripción.<sup>213</sup>

---

<sup>212</sup> La presunción de legalidad de los actos administrativos tiene su fundamento en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán válidos; así como en el artículo 8o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo que señala que el acto administrativo será válido en tanto su invalidez no haya sido declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según sea el caso.

<sup>213</sup> El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece de manera medular que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

Esta potestad tributaria ejercida a través de los actos administrativos no puede ser ajena al respeto irrestricto del debido proceso legal tutelado por el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Federal en relación con el arábigo 8o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Dicho numeral de la Convención es uno de los pilares que soportan todo el sistema de protección de los derechos humanos, puesto que se considera un principio básico del derecho internacional que establece “que todo Estado es internacionalmente responsable por todo y cualquier acto u omisión de cualesquiera de sus poderes u órganos en violación de los derechos internacionalmente consagrados”.<sup>214</sup> Lo anterior, al señalar, además, que comprende “el conjunto de requisitos que deben observarse [...] para que pueda hablarse de verdaderas y propias garantías judiciales según la Convención”,<sup>215</sup> pues

**27.** El artículo 8 de la Convención en su párrafo 1 señala que:

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Este artículo, cuya interpretación ha sido solicitada expresamente, es denominado por la Convención " Garantías Judiciales ", lo cual puede inducir a confusión porque en ella no se consagra un medio de esa naturaleza en sentido estricto. En efecto, el artículo 8 no contiene un recurso judicial propiamente dicho, sino el conjunto de requisitos que deben observarse en

---

<sup>214</sup> Corte IDH, *Caso Oscar Alberto Mohamed vs. Argentina*, (Sentencia), Sentencia de 23 de noviembre de 2012, Serie C No. 255, párrafos 82 y 83.

<sup>215</sup> Opinión Consultiva Corte IDH, “Garantías Judiciales en Estados de Emergencia (arts. 27.2, 25 y 8 Convención Americana sobre Derechos Humanos)”, *Opinión Consultiva OC-9/87 del 6 de octubre de 1987*, Serie A No. 9, párrafos 27 y 28.

las instancias procesales para que pueda hablarse de verdaderas y propias garantías judiciales según la Convención.

**28.** Este artículo 8 reconoce el llamado "debido proceso legal", que abarca las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial. Esta conclusión se confirma con el sentido que el artículo 46.2.a) da a esa misma expresión, al establecer que el deber de interponer y agotar los recursos de jurisdicción interna, no es aplicable cuando no exista en la legislación interna del Estado de que se trata el debido proceso legal para la protección del derecho o derechos que se alega han sido violados.

En ese tenor, para que un proceso que se encuentre regulado por la ley cumpla con la garantía de debido proceso legal, tiene que cumplir el requisito indispensable de otorgarle al individuo la oportunidad suficiente de participar bajo las garantías de legalidad, derecho de audiencia, seguridad jurídica y debido proceso.

Por tanto, se afirma que la garantía del debido proceso no es restrictiva a las autoridades jurisdiccionales, tal como ha sido señalado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la *Opinión Consultiva OC-11/90 del 10 de agosto de 1990*, al establecer que las garantías mínimas contenidas en el artículo 8o. de la Convención Americana de Derechos Humanos en relación con los numerales 14, 16 y 17 constitucionales, no se limitan al ámbito de la materia penal, sino que son aplicables en cuanto a los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, pues

**28.** En materias que conciernen con la determinación de [los] derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter el artículo 8 no especifica garantías mínimas, como lo hace en el numeral 2 al referirse a materias penales. Sin embargo, el concepto de debidas garantías se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el

individuo tiene derecho también al debido proceso que se aplica en materia penal [...].<sup>216</sup>

Tal numeral no es aplicable de forma exclusiva a jueces y tribunales judiciales, debido a que “[l]as garantías que establece esta norma deben ser observadas en los distintos procedimientos en que los órganos estatales adoptan decisiones sobre la determinación de los derechos de las personas, ya que el Estado también otorga a autoridades administrativas, colegiadas o unipersonales, la función de adoptar decisiones que determinan derechos”.<sup>217</sup> Es así que el debido proceso debe respetarse en las funciones materialmente jurisdiccionales, administrativas y legislativas.

Ahora bien, la potestad administrativa tributaria puede ser ejercida por las autoridades fiscales adscritas a los tres niveles de gobierno. De tal forma que existen autoridades fiscales federales, estatales y municipales, las cuales, a través de los actos administrativos de carácter fiscal, vigilan y comprueban el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en las leyes y, en su caso, determinan y cobran las contribuciones omitidas y sus accesorios.

## II. LA FINALIDAD FISCAL Y EXTRAFISCAL DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL DERECHO MEXICANO

Como se ha advertido anteriormente, no se debe confundir el destino de las contribuciones con su finalidad. Si bien es cierto que el destino de las contribuciones únicamente puede ser financiar el gasto público, también es cierto que esta no es siempre su única finalidad; toda vez que las contribuciones pueden tener como

---

<sup>216</sup> Opinión Consultiva Corte IDH, “Excepciones al agotamiento de los recursos internos (art. 46.1, 46.2.a y 46.2.b Convención Americana sobre Derechos Humanos)”, *Opinión Consultiva OC-11/90 del 10 de agosto de 1990*, Serie A No. 11, párrafo 28.

<sup>217</sup> Corte IDH, *Caso Claude Reyes y otros vs Chile*, (Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia de 19 de septiembre de 2006, Serie C No. 151, párrafo 118.

finalidad secundaria financiar el gasto público y, como finalidad principal, conseguir determinados objetivos de política económica y social.

Se debe señalar que, en un principio, el tributo fue concebido con un fin estrictamente financiero, es decir, para recaudar recursos; pero, al paso del tiempo, el tributo adquirió finalidades adicionales a la recaudación, denominadas extrafiscales.<sup>218</sup> El tributo extrafiscal proviene de la teoría del intervencionismo económico que busca la obtención de determinados objetivos estatales que no necesariamente se identifican con objetivos económicos o financieros; los tributos extrafiscales son una manifestación del directivismo estatal en lo económico y social.<sup>219</sup> Al respecto, Tipke señala que el derecho tributario no es ajeno a los objetivos de la colectividad y el derecho tributario moderno está concebido con una doble finalidad: por un lado, la obtención de recursos y, por el otro, persigue distribuir la economía y redistribuir las rentas y los patrimonios.<sup>220</sup> En esta misma línea, Abbamonte presenta una concepción moderna de las contribuciones al establecer que:

[...] cuando se estudia la actividad de tributación no es posible limitarse a la denominada finalidad fiscal, es decir, del puro y simple recaudo, sino que es necesario examinar las consecuencias que se derivan de la aplicación de los tributos frente a la situación económica, jurídica y política tanto de los

---

<sup>218</sup> Cfr. Gianini, Achille Donato, *Instituciones de derecho tributario*, trad. de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 64.

<sup>219</sup> Cfr. Rozo Gutiérrez, Carolina, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, *FORO Revista de Derecho*, Quito, UASB-Ecuador, núm. 1, 2003, pp. 161-162, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1813/1/RF-01-AV-Rozo.pdf>

<sup>220</sup> Cfr. Tipke, Klaus, “La ordenanza tributaria alemana de 1977”, trad. de Juan Ramallo Massanet, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 14, 1977, p. 360.

individuos gravados, como de aquellos que se benefician directa o indirectamente de las actividades financiadas a través de la recaudación.<sup>221</sup>

Es así como, sobre el sistema tributario mexicano, hay consenso de que existe la posibilidad de que el legislador establezca contribuciones que no tengan una finalidad meramente recaudatoria, sino que busquen la satisfacción de necesidades de política económica o social, el fomento de alguna actividad o el desarrollo de políticas que incrementen el nivel de vida de la sociedad. De esta forma, nacen las contribuciones con fines extrafiscales.<sup>222</sup>

Incluso el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido, a través de jurisprudencia que, además del propósito recaudatorio de las contribuciones para sufragar el gasto público de la Federación, los Estados y los Municipios, las contribuciones pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado quiera impulsar; esto lo logrará orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, siempre y cuando no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.<sup>223</sup> De tal forma que la Corte ha señalado que las contribuciones con fines extrafiscales tienen el mismo límite que toda contribución, es decir, respetar los principios constitucionales que rigen a toda contribución.

En este sentido, prácticamente no hay contribuciones que sean puramente recaudatorias y nada más, o viceversa, que no pretendan recaudar. Las contribuciones son instrumentos de percepción de ingresos públicos, pero también herramientas de política pública, al tener una finalidad que va más allá de la recaudatoria; además, atienden necesidades de carácter económico, social,

---

<sup>221</sup> Abbamonte, Giuseppe, *Principios de Derecho de la Hacienda Pública*, trad. de Sandra Cardona, Bogotá, Temis, 2009, pp. 11-12.

<sup>222</sup> Cfr. Tesis 1a./J.107/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 506.

<sup>223</sup> Cfr. Tesis P./J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, p. 52.

cultural, etcétera, al establecerse con el objetivo de lograr una finalidad determinada, como puede ser incentivar o disuadir conductas, promover ciertas actividades, procurar una justa distribución de la riqueza, fomentar condiciones que permitan el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, así como las actividades que demanden el interés general.

En México, las contribuciones con fines fiscales son aquellas que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto o gasto público. Por otro lado, las contribuciones con fines extrafiscales son aquellas que se establecen no con el ánimo o deseo de producir ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad de carácter social, económico, etcétera. Es importante reiterar que los ingresos recaudados por contribuciones con fines fiscales y los recaudados por contribuciones con fines extrafiscales, únicamente pueden tener un solo destino: solventar el gasto público.

No obstante, ni la norma fundamental mexicana ni alguna norma secundaria en materia tributaria establecen explícitamente la posibilidad de contribuciones extrafiscales. El multicitado artículo 31, fracción IV, establece la obligación de contribuir al gasto público, lo que de forma válida hace pensar únicamente en una finalidad recaudatoria de las contribuciones, por ello, estos tributos han sido criticados en el país.

En otras jurisdicciones, a pesar de que explícitamente no se establece en la norma fundamental, en las leyes se encuentran disposiciones ligadas a preceptos constitucionales sobre los fines del Estado que explícitamente hacen referencia a los fines extrafiscales de las contribuciones. Por ejemplo, en la legislación tributaria española se reconoce continuamente el fin extrafiscal de los tributos. Así, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre de 1963, General Tributaria, establecía en su artículo cuarto que: “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de

la renta nacional”.<sup>224</sup> Esta ley fue derogada y sustituida por la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, la cual señaló en su artículo 2o. que: “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.<sup>225</sup> En 2015, esta ley fue parcialmente modificada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; sin embargo, la disposición relativa a que los tributos pueden servir como instrumentos para otros fines arriba citada se mantuvo.<sup>226</sup> Otro ejemplo es el Código Fiscal Alemán que en su artículo 3.1. establece que “la obtención de los recursos puede constituir un fin secundario”,<sup>227</sup> es decir, un fin extrafiscal.

En el caso mexicano, el artículo 25 constitucional señala de manera medular que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que esta sea integral y sustentable:

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.

---

<sup>224</sup> Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, *Boletín Oficial del Estado*, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963, España, pp. 18248-18261, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1963-22706>

<sup>225</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *Boletín Oficial del Estado*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, pp. 44987-45065, <https://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>

<sup>226</sup> Cfr. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *Boletín Oficial del Estado*, núm. 227, 22 de septiembre de 2015, España, Sec. I., p. 83633, <https://www.boe.es/boe/dias/2015/09/22/pdfs/BOE-A-2015-10143.pdf>

<sup>227</sup> Código Fiscal Alemán. 1 de Octubre de 2002, p. 3866, [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html)

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.<sup>228</sup>

De dicho artículo, se puede concluir, atentos a la doctrina sobre los diversos fines de las contribuciones, que el Estado puede utilizar las herramientas a su alcance –entre estas, la política tributaria–, a fin de lograr el crecimiento económico, el empleo, la justa distribución del ingreso y la riqueza, entre otros. Así, los tributos extrafiscales se justifican y fundamentan en el artículo 25 constitucional, en virtud de que tienen como objetivo satisfacer necesidades de la sociedad. Sin entrar a esta polémica por no ser objetivo principal de este trabajo, y dado que los fines extrafiscales en las contribuciones gozan de una aceptación incluso por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se está de acuerdo con lo señalado por el doctor Juan Manuel Ortega Maldonado, quien afirma que en la actualidad el concepto de contribución ha evolucionado, por lo que es necesario la emisión de una nueva definición de dicho término dentro de la doctrina y la legislación,<sup>229</sup> en consecuencia “parece claro que la noción de contribución engloba hoy diversos sentidos, al tratarse de una realidad fluida y es que, posiblemente, la ausencia de definición de tributo es, sin duda, el signo de una materia en evolución”.<sup>230</sup>

---

<sup>228</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mayo de 2021, Artículo 25.

<sup>229</sup> Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *En busca de un concepto constitucional de contribución ante las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público*, XXX Colegio de Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., 2005.

<sup>230</sup> *Idem*.

Entonces, no toda contribución tiene un efecto económico en el contribuyente, sino que determinadas contribuciones tienen un efecto de sustitución. Respecto del efecto de sustitución de las contribuciones, Gabriela Ríos Granados de manera acertada señala que cuando el legislador observa que el efecto de sustitución genera un cambio de comportamiento en el contribuyente al sustituir un bien por otro, es cuando decide establecer fines extrafiscales en los impuestos, con la finalidad de motivar, incentivar y cambiar comportamientos, como es el caso de los impuestos ecológicos, pues la finalidad extrafiscal de los impuestos no es la recaudación, sino alcanzar otro fin consagrado o derecho humano sancionado en la Constitución Federal.<sup>231</sup>

Entonces, ¿es constitucionalmente posible que el Estado, en busca de una finalidad extrafiscal en una contribución, pueda poner en riesgo algún principio tributario como la proporcionalidad y la equidad?

El problema estriba en que, tal y como ya se señaló, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia identificada con el número de Tesis P./J. 18/91, con rubro: "CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES", señala que si bien las contribuciones pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, lo cierto es que para que sean constitucionales no deben violar principios constitucionales rectores de los tributos.<sup>232</sup>

Así pues, la teoría de los derechos humanos comparte origen con la búsqueda de una tributación justa, con la intención de proteger a las personas contra las exacciones arbitrarias o el cobro injusto de contribuciones. Se debe recordar que una gran cantidad de movimientos sociales y revolucionarios alrededor del mundo fueron motivados por la inconformidad y el hartazgo de los abusos de los

---

<sup>231</sup> Cfr. Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 15.

<sup>232</sup> Cfr. Tesis P./J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 52.

soberanos en el establecimiento, cobro e, incluso, el destino o el gasto de los tributos. Esto hizo que el derecho evolucionara y con ello los derechos humanos en materia tributaria, pues estos han ido abarcando campos que antes no protegían, por ejemplo, el derecho a la sanidad, el derecho a un medio ambiente sano, los derechos culturales, entre otros.

De tal forma, los derechos humanos van evolucionando de acuerdo con las necesidades sociales, tomando en cuenta que siempre el Estado debe velar por los derechos humanos de los actores sociales y ponderarlos frente a los intereses del Estado. Incluso estos derechos no pueden ser privativos de una materia jurídica, por ejemplo, no podría afirmarse válidamente que derechos humanos tales como legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, no declarar contra sí mismo, entre otros, son privativos de la materia penal; sino que dichos derechos deben presidir ante cualquier condición o conducta de las personas y del Estado, tal como lo es la potestad tributaria del Estado.

Entonces, resulta evidente que en algunas ocasiones hay derechos humanos o principios que colisionan. Cabe recordar que, de acuerdo con Alexy, los derechos humanos se pueden expresar como principios jurídicos o como mandatos de optimización, por lo que pueden colisionar con otros derechos humanos o principios y, dado que no oscilan en el ámbito de cumplimiento o incumplimiento, requieren de un *test* de proporcionalidad para determinar cuál subsiste sin que ello implique que se invalide el otro.

Al respecto, Juan Manuel Ortega Maldonado afirma que el derecho constitucional mexicano contiene derechos humanos que juegan como verdaderos y efectivos supraconceptos, que tendrían la función de guiar los criterios de interpretación y aplicación de todas las normas jurídicas que puedan afectar la esfera de derechos de las personas.<sup>233</sup>

---

<sup>233</sup> *Cfr.* Ortega Maldonado, Juan Manuel, “Los derechos humanos y las potestades administrativas sancionadoras” en Ortega Juan (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2018, p. 34.

Adrián Torrealva Navas clasifica a las finalidades extrafiscales de los tributos en las siguientes categorías:

- a) Redistributivas: atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después del tributo.
- b) Promoción de comportamientos
- c) Disuasión de comportamientos<sup>234</sup>

Hay una coincidencia de criterio con las categorías anteriores; sin embargo, se considera que existe una categoría más de las finalidades de los tributos, misma a la que se ha titulado:

- d) Proteccionistas de derechos fundamentales: si bien las tres anteriores atienden a proteger Derechos Humanos, lo cierto es que existen otros tributos que no encuadran en las anteriores pero que tienen como finalidad proteger derechos fundamentales consagrados en la Constitución o en alguna Ley Suprema,<sup>235</sup> buscando siempre el mayor beneficio para el gobernado.

Lo cierto es que la extrafiscalidad no puede ser arbitraria ni caprichosa; por tanto, es menester que el legislador justifique expresamente, en la exposición de motivos, en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. Incluso la Primera Sala de la

---

<sup>234</sup> Cfr. Torrealva Navas, Adrián, *Derecho Tributario: Parte General*, San José, Editorial Jurídica Continental, 2009, p. 29.

<sup>235</sup> El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas”.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la jurisprudencia con número de Tesis 1a./J. 46/2005, señaló expresamente que:

En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.<sup>236</sup>

De tal forma, resulta necesario que, en el establecimiento de una contribución que tenga fines extrafiscales, el legislador refleje su voluntad en el proceso de creación de esta, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar.

---

<sup>236</sup> Tesis 1a./J. 46/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157.

Cuando una contribución tiene una finalidad extrafiscal, por ejemplo, tutelar o proteger un derecho fundamental o incluso un interés colectivo, puede generar una colisión entre el derecho tutelado y los principios de proporcionalidad y equidad tributaria. Sin embargo, su constitucionalidad dependerá de la justificación que el legislador exprese en la norma, sobre todo a través de la ponderación entre los derechos fundamentales o principios que se contraponen; esto, a través de la aplicación del *test* o control de proporcionalidad para determinar la forma y el grado en que debería prevalecer el principio o derecho fundamental que se pretende tutelar, frente a los principios de proporcionalidad y equidad.

En este sentido, sí resulta constitucionalmente posible que el Estado, en busca de una finalidad extrafiscal en una contribución, pueda dar un mayor peso específico a otro derecho humano o principio; o bien, que decida que otro de ellos precede a algún principio tributario como lo es la proporcionalidad y la equidad, sin que ello implique que existan relaciones absolutas de precedencia entre los mismos, siempre y cuando se ponderen aquellos que colisionan para decidir la precedencia en el caso específico.

### III. LOS DERECHOS EN EL SISTEMA FEDERAL Y SUS LÍMITES ENTRE LOS DISTINTOS ÓRDENES DE GOBIERNO

Tal como se ha señalado, las contribuciones pueden ser establecidas a nivel federal, estatal y municipal. Ahora bien, no se debe perder de vista que la presente investigación está delimitada a los derechos contenidos en la legislación federal y de la Ciudad de México; por lo que, para determinar las contribuciones que corresponden a cada uno de los niveles de gobierno, se debe de explicar el funcionamiento y la estructura de la federación.

El sistema jurídico mexicano se encuentra sustentado en el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuya redacción señala que la República mexicana tendrá una organización federal, siendo este tipo de organización fundamental para dar la pauta a la exposición del presente apartado.

Por lo anterior es importante contestar la pregunta: ¿qué es una federación? El *Diccionario Jurídico Mexicano* señala que es la unión de estados o entidades por

medio de una alianza, como resultado de un pacto.<sup>237</sup> Asimismo, en el caso del Estado mexicano, se señala que:

II. El Estado Federal mexicano se crea en la C[onstitución] y es la propia ley fundamental la que constituye dos órdenes subordinados a ella: la federación y las entidades federativas, a los que a su vez señala su competencia y sus límites y entre esos dos órdenes no existe subordinación sino coordinación por el cual una ley federal no prevalece sobre la local, sino que se aplica la expedida por la autoridad competente.

Así, no existe jerarquía entre los dos órdenes derivado de la Constitución, sino coordinación; pero los dos están, como afirmaba, subordinados a la Constitución que los creó.

En esta forma, la federación es uno de los órdenes que la Constitución mexicana constituye y cuyos órganos tienen la competencia que expresamente les señala la norma de las normas.<sup>238</sup>

De esta manera, se puede señalar que por sistema federal debe entenderse el conjunto de comunidades o agrupaciones que encuentran un beneficio recíproco entre ellas, si trabajan de manera conjunta y no de manera aislada. Herminio Sánchez establece que, una vez logrado ese acuerdo, se plasma mediante documento constitutivo la forma en que dichas comunidades se han de gobernar y, por último, se da pie a la creación de un nuevo estado.<sup>239</sup>

Con la anterior referencia, se puede vislumbrar que ese es el funcionamiento del Estado mexicano, cuya forma de organización y de gobierno se encuentra plasmado en la Constitución. Se trata de un solo Estado-Nación cuyas partes

---

<sup>237</sup> Cfr. Carpizo McGregor, Jorge, voz “Federación”, en Jorge Carpizo (coord.), *Diccionario Jurídico Mexicano*, t. IV, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1983, p. 199.

<sup>238</sup> *Idem*.

<sup>239</sup> Cfr. Sánchez de la Baquera y Arroyo, Herminio, “El federalismo como forma de origen del Estado”, en Sánchez Herminio, (ed.), *Fundamentos, teoría e ideas políticas*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, p. 213.

integrantes son las Entidades Federativas que, a su vez, se conforman por los municipios o las alcaldías, en el caso de la Ciudad de México. De esta manera, el artículo 40 de la Constitución expresamente señala que: “[e]s voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental”.<sup>240</sup>

Ahora bien, dicho artículo presenta un modelo que permite tener una idea de lo que implica el Estado mexicano Federal, donde imprescindiblemente existe relación entre el Estado federal y las entidades federativas. Sin embargo, ello no significa que el ámbito federal sea superior al estatal ni al municipal; son órdenes autónomos y no existe relación subordinada entre ellos.

Ahora bien, por lo que hace a los Estados, el artículo 124 constitucional establece que las facultades que no están conferidas a los funcionarios federales, se encuentran reservadas a los Estados federados.<sup>241</sup> Dicha cláusula residual implica que todo el actuar de las instituciones que forman parte de la federación, deben estar contempladas para ellas en la Constitución para que puedan ejercerlas y, en caso de que no se encuentren asignadas a la federación, corresponderán entonces a los Estados federados.

Los diferentes niveles de gobierno se relacionan con base en el principio de autonomía de los diferentes órdenes de gobierno. Para evitar problemas competenciales en los que se violente la autonomía e independencia federal, estatal o municipal, el constituyente estableció supuestos normativos en los que existe exclusividad de facultades y concurrencia de estas.

---

<sup>240</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mayo de 2021, Artículo 40.

<sup>241</sup> *Cfr. Ibidem*, Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias.

El artículo 73 de la Constitución contempla un catálogo de 31 fracciones que otorgan, en su mayoría, facultades exclusivas del Congreso de la Unión y también algunas facultades legislativas concurrentes como las facultades en materia educativa, asentamientos humanos, salubridad, seguridad pública, ambiental protección civil y deportiva.<sup>242</sup> El debido ejercicio de las facultades legislativas exclusivas permite la división de estas, tanto en explícitas e implícitas.

Las facultades implícitas son aquellas que el Poder Legislativo puede concederse a sí mismo o a cualquiera de los otros poderes federales, como medio necesario para ejercitar alguna de las facultades expresas. El artículo 73 de la Constitución, en sus primeras veintinueve fracciones, establece de manera explícita la competencia del Congreso de la Unión y, en la fracción XXXI del citado artículo, se encuentran las facultades implícitas, al facultar al Congreso "[p]ara expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión".<sup>243</sup> Empero, se debe hacer énfasis respecto a que dichas facultades implícitas son instrumentales, pues se limitan a aquellas que previamente fueron delegadas a la federación en el texto constitucional.

Por otro lado, las facultades explícitas son aquellas otorgadas de forma notoria en el cuerpo de la Constitución, siendo un ejemplo de estas las contenidas en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución; esto es, las facultades exclusivas del Congreso de la Unión para establecer contribuciones sobre comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27, así como las facultades sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabaco labrado, gasolina y otros

---

<sup>242</sup> *Cfr. Ibidem*, Artículo 73, fracción XXIX.

<sup>243</sup> *Ibidem*, fracción XXXI.

productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación y explotación forestal.<sup>244</sup>

Ahora bien, las facultades concurrentes tienen por objeto la colaboración entre los diferentes niveles de gobierno para la realización de los objetivos del Estado.<sup>245</sup> Estas facultades se encuentran, al igual que las exclusivas, a lo largo del texto constitucional. Como ejemplo de estas facultades concurrentes, se pueden observar en el artículo 73 de la Constitución, referente a atribuciones legislativas federales, diversas fracciones en las que la Federación, Estados y los Municipios deberán participar en el proceso legislativo de determinadas materias, como lo son la educativa, los asentamientos humanos, la salubridad, la seguridad pública, la ambiental, la protección civil y deportiva.<sup>246</sup>

Existen supuestos en los cuales las facultades exclusivas pueden ser concurrentes, por mandato legislativo, tanto a nivel federal como estatal y municipal. El caso concreto y referente a las contribuciones es la coordinación fiscal existente entre dichos órdenes de gobierno plasmado a través de la ley de la materia. El origen de la Ley de Coordinación Fiscal buscó que no existiera una carga tributaria excesiva para el gobernado toda vez que existen ciertas contribuciones que pueden

---

<sup>244</sup> Cfr. García Sepúlveda, Samuel Alejandro, “Delimitación de facultades la puerta al nuevo federalismo fiscal en México”, *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 39, julio-diciembre de 2018, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestionesconstitucionales/article/view/10492/13701>

<sup>245</sup> Cfr. Tesis P./J. 142/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XV, enero de 2002, p. 1042.

<sup>246</sup> Laynez, Javier, “Facultades concurrentes y federalismo”, en Esquivel, Gerardo, (coord.), *Cien ensayos para el Centenario*, t. II, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017, pp. 273-274.

ser establecidas por el municipio,<sup>247</sup> por el Estado y por la Federación, simultáneamente; por lo que la intención del constituyente permanente fue que los Estados y sus municipios pudieran prescindir del establecimiento y el cobro de determinadas contribuciones otorgando esas facultades a la federación y, a cambio de ello, la federación otorgue participaciones federales a través de un determinado porcentaje<sup>248</sup> a los estados y municipios que se adhirieran a dicho acuerdo de coordinación fiscal.<sup>249</sup>

La Ley de Coordinación Fiscal es trascendente para el caso en concreto, debido a que las autoridades administrativas con facultades determinadas, a través del pacto federal, pueden colaborar entre ellas sin que ello signifique la pérdida de autonomía de las comunidades adheridas a los diferentes pactos.<sup>250</sup> La colaboración anterior, a la luz de la autonomía, no significa que aquellas facultades coordinadas sean permanentes, sino que son extinguidas cuando para alguna de las partes no sea de interés.

---

<sup>247</sup> Recordando que los municipios no tienen un poder legislativo, por lo que todas las iniciativas de leyes municipales son discutidas y aprobadas por la legislatura del Estado al que corresponda territorialmente cada municipio.

<sup>248</sup> *Cfr.* Ley de Coordinación Fiscal, mayo de 2021, Artículo 2o.- El Fondo General de Participaciones se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la federación en un ejercicio.

<sup>249</sup> *Cfr.* Ley de Coordinación Fiscal, mayo de 2021, Artículo 1o.

<sup>250</sup> *Cfr.* Tenorio Hinojosa, Hugo Armando, “El sistema nacional de coordinación fiscal en México”, *Revista de Investigación Jurídica – Técnico Profesional*, México, núm. 15, 2014, <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/elsistemanacionaldecoordinacionfiscalenmexico.pdf>

#### IV. CONTRIBUCIONES EN SU MODALIDAD DE DERECHO A NIVEL FEDERAL. CONCEPCIÓN Y ALCANCES

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 2o., fracción IV, la definición de derechos fiscales como aquellas contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, con excepción a aquellos brindados por organismos públicos descentralizados o desconcentrados.<sup>251</sup> Esta definición es trascendental, ya que permite identificar claramente cuáles son la mayoría de las contribuciones de esta especie.

Por su parte, la Ley de Ingresos de la Federación tiene por finalidad establecer cuáles serán los ingresos que percibirá el Estado para su sostenimiento, conforme a las necesidades de la administración pública federal, que incluye a su vez, los dos rubros más importantes de derechos a recaudar: a) el uso, goce, aprovechamiento o explotación de los bienes de dominio público y b) la prestación de servicios públicos.

Para el caso que se estudia, en materia federal y en lo concerniente a la administración pública concentrada, existe la Ley Federal de Derechos que aborda cada una de las tarifas que el gobernado deberá pagar al momento de actualizar los supuestos señalados en esta ley.

El artículo 1o. de la Ley Federal de Derechos señala los derechos que existen en el sistema tributario y precisa que los correspondientes a la prestación de servicios deberán estar relacionados con el costo total que generan estos, incluyendo el financiero. De esta manera, para el caso de la prestación de servicios, se tiene el fundamento legal para el establecimiento del monto a pagar de los derechos, siendo que dicho monto debe tener correlación entre lo que le cuesta al Estado prestar el servicio y lo que está cobrando por el mismo. Esta motivación es la misma que hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante

---

<sup>251</sup> Código Fiscal de la Federación, mayo de 2021, Artículo 2o.

jurisprudencia,<sup>252</sup> donde es reconocida como la justificación que debe normar en el establecimiento del monto de los derechos por la prestación de servicios.

La polémica surge en aquellos derechos por prestación de servicios que, si bien existe correlación entre el costo que tiene para el Estado el prestar el servicio y lo que se está cobrando, establecen diferentes cuotas tomando en cuenta factores externos, como puede ser la capacidad económica o alguna otra condición del servicio o del sujeto pasivo de dicha contribución, sin que exista una razón o motivo que lo justifique.

Para ejemplificar lo anterior se encuentra el artículo 20 de la Ley Federal de Derechos donde se señala que, por la expedición de cada pasaporte o documento de identidad y viaje, se pagarán derechos conforme a las siguientes cuotas:<sup>253</sup>

- I. Pasaportes ordinarios y documentos de identidad y viaje con validez hasta por un año ..... \$643.53
- II. Pasaportes ordinarios y documentos de identidad y viaje con validez mayor a un año y hasta por tres años ..... \$1,343.43
- III. Pasaportes ordinarios y documentos de identidad y viaje con validez mayor a tres años y hasta por seis años ..... \$1,847.20
- IV.- Pasaportes ordinarios con validez hasta por diez años ..... \$2,840.62
- V. Pasaportes oficiales ..... \$535.12

Del ejemplo anterior, se puede observar que si el cálculo para determinar la cuota por la expedición de cada pasaporte o documento de identidad y viaje se justificara bajo la lógica de un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio (es decir, el costo financiero en que incurrió el Estado al prestar el servicio), la cuota establecida no debería divergir mucho de la suma total, verbigracia, del costo del papel donde se imprima el documento, del *software* por el cual se genere dicha impresión, del costo aproximado de la nómina invertida en la prestación de dicho servicio, etcétera. Solo de tal forma existirá una correspondencia entre el

---

<sup>252</sup> Cfr. Tesis P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 41.

<sup>253</sup> Ley Federal de Derechos, mayo de 2021, Artículo 20.

servicio prestado por el Estado y el monto de la cuota del derecho pagado como contraprestación, en el entendido de que dicha contraprestación no es equivalente a aquella de naturaleza civil.

No obstante, resulta cuestionable la justificación constitucional de contribuir al gasto público, sobre todo si se confronta con los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, toda vez que la justificación para el cobro diferencial de derechos se sostiene en los años que tienen de validez o vigencia el pasaporte, a pesar de que el esfuerzo y el gasto que efectúa el Estado en la prestación de servicios por la expedición de los diferentes tipos de documentos es uniforme.<sup>254</sup>

Incluso, de manera análoga, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió mediante jurisprudencia con rubro “DERECHOS. EL ARTÍCULO 5o., FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER LA CUOTA A PAGAR POR LA EXPEDICIÓN DE COPIAS CERTIFICADAS DE DOCUMENTOS, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006)” que la diferencia en el costo de la cuota por derechos que se pagan entre una copia simple y una copia certificada que expiden las autoridades no es justificable y, por ende, no es constitucional, pues si se toma en cuenta, por un lado, que la solicitud de copias certificadas implica para la autoridad la concreta obligación de expedirlas y certificarlas y, por el otro, que dicho servicio es un acto instantáneo ya que se agota en el mismo acto en que se efectúa, sin prolongarse en el tiempo, resulta evidente que el precio cobrado al gobernado es incongruente con el costo que tiene para el Estado la prestación del referido servicio; máxime que la correspondencia entre este y la cuota no debe entenderse como en derecho privado, en tanto que la finalidad de la expedición de copias certificadas no debe implicar la obtención de lucro alguno.<sup>255</sup>

---

<sup>254</sup> *Cfr.* Sentencia recaída al Amparo en Revisión 682/2009, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 20 de mayo de 2009.

<sup>255</sup> *Cfr.* Tesis: 1a./J. 132/2011 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro III, T. 3, diciembre de 2011, p. 2077.

Por otro lado, los derechos también tienen otra vertiente: aquellos que corresponden al pago por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público. Resulta importante destacar que la Ley General de Bienes Nacionales, específicamente en sus artículos 3o., 6o. y 7o., establece lo que se entiende por bienes de dominio público de la Federación.<sup>256</sup> Ahora bien, este tipo de derechos responden de manera distinta a los que son cobrados por la prestación de servicios públicos. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia,<sup>257</sup> ha reconocido que, en esta modalidad de derechos, se debe tomar en cuenta uno o varios de los siguientes factores: 1) el acto permisivo del Estado; 2) el grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público, de acuerdo con el consumo o la utilización en relación con la naturaleza del bien y, en su caso, 3) la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro. El Máximo Tribunal Constitucional ha resuelto entonces que solo con el estudio integral de los factores anteriores se puede justificar la diferencia en las cuotas de los derechos por uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación, incluso cuando atienden a criterios de extrafiscalidad.

Sin embargo, a nivel federal, existen diversos derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación que, en el establecimiento de su cuota, toman en cuenta otros factores distintos a los ya señalados, tales como las condiciones propias del bien de dominio público o, incluso, las condiciones subjetivas del sujeto pasivo de la contribución, como puede

---

<sup>256</sup> Cuando el Estado otorga el uso o aprovechamiento de un bien del dominio privado de la federación, la contraprestación que cobra tiene la naturaleza jurídica de producto, el cual es definido por el último párrafo del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación como las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

<sup>257</sup> Cfr. Tesis 2a./J. 27/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1031.

ser su capacidad económica, lo cual pareciera contradecir el criterio del Máximo Tribunal.

En algunos derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, el Estado no solo busca la recuperación del bien que ha sido utilizado o desgastado, sino que también busca generar algún tipo de conducta o reacción con el establecimiento del monto de la cuota, como puede ser, incentivar o desincentivar el uso o aprovechamiento de estos bienes.

Con el propósito de ilustrar lo anterior, el artículo 238 de la Ley Federal de Derechos señala que por el aprovechamiento extractivo de ejemplares de fauna silvestre, en predios federales y zonas federales se pagará el derecho de aprovechamiento extractivo por ejemplar o, en su caso, por el lote determinado en las tasas de aprovechamiento autorizadas por la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, conforme a las siguientes cuotas:<sup>258</sup>

I. Borrego Cimarrón	\$583,055.07
II. Venado Bura en Sonora o Cola Blanca texano	\$56,083.47
III. Puma	\$21,594.61
IV. Venado Bura Cola Blanca en el resto del país y Temazate	\$17,275.68
V. Faisán de Collar	\$10,797.28
VI. Patos, palomas, codornices, cercetas, gansos, perdiz, tinamú, branta negra del pacífico y otras aves, por lote	\$31,780.64
VII. Guajolote Silvestre y Pavo Ocelado	\$6,478.38
VIII. Zorra gris y otros pequeños mamíferos	\$6,478.38
IX. Gato Montés	\$4,318.92
X. Jabalí (de collar, labios blancos, europeo)	\$4,318.92
XI. Borrego Audat o Berberisco	\$1,079.71

Atendiendo a los factores que puede tomar el legislador para determinar la cuota en este tipo de derechos, pareciera que el cálculo diferenciado en el monto por el aprovechamiento extractivo de diferentes ejemplares de fauna silvestre se justifica tomando en cuenta el acto permisivo del Estado para extraer un ejemplar

---

<sup>258</sup> Ley Federal de Derechos, mayo de 2021, Artículo 238.

de la fauna silvestre, la naturaleza del bien y la valoración de su mayor o menor disponibilidad. De tal manera, se puede decir que este monto diferenciado en las cuotas de los derechos señalados atiende a fines extrafiscales y tiene como propósito tutelar un medio ambiente sano; esto se logra a través de una mayor protección y conservación de determinados bienes (especies) al establecer cuotas mayores para las especies que puedan representar un mayor peligro de extinción, de esta forma se contribuye a la preservación y restauración del medio ambiente y del recurso natural, al propiciar su explotación eficiente y ordenada.

En conclusión, se puede afirmar que el cálculo y el establecimiento de las cuotas en los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación, parece ser más complejo de lo que aparenta y, por tanto, se tendría que analizar a fondo cada derecho, como contribución, aplicado al uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público y así poder determinar si efectivamente están apegados a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad.

## V. CONTRIBUCIONES EN LA CIUDAD DE MÉXICO Y SU DIFERENCIACIÓN ENTRE LAS ALCALDÍAS Y EL MUNICIPIO

No obstante que la Ciudad de México es una entidad federativa, no tiene la misma integración jurídica que las demás entidades federativas denominadas Estados y tampoco las Alcaldías son jurídicamente equivalentes a los municipios. La Ciudad de México nace como una figura híbrida de gobierno entre el extinto Distrito Federal y un Estado de la Federación.

Para poder tener un mayor entendimiento de la Ciudad de México, se tiene que considerar la reforma a diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La más significativa corresponde al artículo 122; en dicho numeral, el constituyente plantea dos aspectos clave: 1) las reglas mínimas generales para la organización de la Ciudad de México en lo referente a la hacienda

pública y 2) la facultad para la promulgación de su propia Constitución.<sup>259</sup> Esto representa un paso significativo ya que, desde el siglo XX, el Distrito Federal fue un apéndice de la federación.

Un primer cambio surgió con la publicación de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1994, que buscó consolidar al Distrito Federal como una unidad autónoma y no como un departamento del Ejecutivo Federal. Con la reforma política de la Ciudad de México a partir de la modificación al artículo 122 constitucional mencionado, se consolida la Ciudad de México como entidad federativa.

Respecto al tema hacendario, la Ciudad de México tiene rasgos que la distinguen de las demás entidades federativas, por tanto, en lo que se refiere a los derechos tributarios, se debe tener completamente clara la estructura de la hacienda pública de la Ciudad de México. El numeral 122 de la Constitución Federal, apartado A, fracción V, señala que la hacienda pública de la Ciudad de México y su administración será unitaria y estará organizada bajo los principios de unidad presupuestaria y financiera.<sup>260</sup> Asimismo, la fracción VI, segundo párrafo, señala

---

<sup>259</sup> *Cfr.* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mayo de 2021, Artículo 122.

<sup>260</sup> *Idem.* La Ciudad de México es una entidad federativa que goza de autonomía en todo lo concerniente a su régimen interior y a su organización política y administrativa.

A. El gobierno de la Ciudad de México está a cargo de sus poderes locales, en los términos establecidos en la Constitución Política de la Ciudad de México, la cual se ajustará a lo dispuesto en la presente Constitución y a las bases siguientes: [...]

V. La Administración Pública de la Ciudad de México será centralizada y paraestatal. La hacienda pública de la Ciudad y su administración serán unitarias, incluyendo los tabuladores de remuneraciones y percepciones de los servidores públicos. El régimen patrimonial de la Administración Pública Centralizada también tendrá carácter unitario.

que la legislatura aprobará los presupuestos de las alcaldías, según las previsiones de ingresos de la hacienda pública de la Ciudad de México, en concordancia con la hacienda unitaria de la Ciudad.

De esta forma, el orden Constitucional Federal establece la pauta para que el régimen hacendario de la Ciudad de México en relación con sus alcaldías sea centralizado y los ingresos que estos obtengan sean siempre determinados por las reglas existentes para la promulgación de Ley de Ingresos de la Ciudad de México.<sup>261</sup> La centralización señalada se traduce en un régimen unitario para el establecimiento de contribuciones, aplicable también a los derechos.

La Constitución Política de la Ciudad de México, en su numeral 21, apartado A, numeral 1, establece que la Hacienda de la Ciudad se organizará conforme a los criterios de unidad presupuestaria y financiera, lo que significa que, partiendo de la relación dual existente entre la Ciudad de México y sus alcaldías, la aplicación y el gasto de los impuestos recaerá tanto en la Ciudad de México como en las Alcaldías. Sin embargo, el único que puede proponer las contribuciones es el gobierno de la Ciudad de México, a través de su poder ejecutivo y legislativo.

---

La hacienda pública de la Ciudad de México se organizará conforme a criterios de unidad presupuestaria y financiera.

<sup>261</sup> De conformidad con el artículo 55 de la Constitución Política de la Ciudad de México, sujeto a las previsiones de ingresos de la hacienda pública de la Ciudad de México, el Congreso aprobará los presupuestos de las demarcaciones territoriales para el debido cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de las atribuciones asignadas a las alcaldías. La hacienda pública de la Ciudad de México transferirá directamente a las alcaldías, los recursos financieros del Presupuesto de Egresos aprobado por el Congreso de la Ciudad de México, de acuerdo con los calendarios establecidos por la normatividad aplicable.

Las alcaldías ejercerán con autonomía presupuestal, programática y administrativa los recursos que se le asignen, ajustándose a la ley en la materia, así como lo establecido en esta Constitución, incluyendo los productos financieros generados en el ejercicio.

Es así que las alcaldías, a pesar de tener autonomía financiera en cuanto a sus gastos, dependen presupuestariamente de la Ciudad de México, en estricto sentido, ya que es esta última la que les transfiere prácticamente la totalidad de sus ingresos. No obstante, las alcaldías sí tienen algunos ingresos propios consistentes en los recursos de aplicación automática que generen, mismos ingresos que son adicionales a los que forman parte de su presupuesto, de conformidad con lo señalado en el artículo 21, apartado D, fracción I, de la Constitución Política de la Ciudad de México<sup>262</sup> y en los artículos 171 y 172 de la Ley Orgánica de las Alcaldías de la Ciudad de México.<sup>263</sup> De conformidad con el artículo 55, numeral 2, fracción IV, de la Constitución de la Ciudad de México, los recursos de aplicación automática, generados por las mismas, corresponden a todas las instalaciones asignadas a la alcaldía propiedad del Gobierno de la Ciudad de México, ubicadas dentro de la demarcación territorial de la alcaldía correspondiente.

Por otro lado, el artículo 53, Apartado A, numeral 12, de la Constitución Política de la Ciudad de México, establece que las alcaldías tienen diversas competencias, siendo particularmente relevante las siguientes: obra pública y desarrollo urbano; servicios públicos; vía pública; espacio público; seguridad ciudadana; educación, cultura y deporte; y protección al medio ambiente.

Respecto a la obligación de contribuir por parte de los ciudadanos de la Ciudad de México y sus alcaldías, la misma Constitución de la Ciudad de México, en su artículo 23, numeral 2, inciso f), establece que son deberes de las personas en la Ciudad de México contribuir al gasto público conforme lo dispongan las leyes. Por su parte, la fracción II del artículo 14 de la Ley Orgánica de las Alcaldías de la Ciudad de México, señala que, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 23 de la Constitución Local, son deberes de la población de las demarcaciones territoriales

---

<sup>262</sup> Véase. Constitución Política de la Ciudad de México, mayo de 2021, Artículo 21, inciso D, fracción I.

<sup>263</sup> Véase. Ley Orgánica de las Alcaldías de la Ciudad de México, mayo de 2021, Artículos 171 y 172.

contribuir para los gastos públicos en la forma que lo dispongan las leyes y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Por lo que hace a la clasificación de las contribuciones en la Ciudad de México, el artículo 9o. del Código Fiscal de la Ciudad de México señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, contribuciones de mejora y derechos. Define a los derechos como las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Ciudad de México, con excepción de las concesiones o los permisos, así como por recibir los servicios que presta la Entidad en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados; en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en este Código.

Los derechos en la Ciudad de México están contenidos en la Ley de Ingresos de la Ciudad de México y sus elementos esenciales están señalados en el Código Fiscal de la Ciudad de México. El Capítulo IX del Código en comento se refiere a los derechos por la prestación de servicios públicos, destacando entre ellos los derechos por el suministro de agua. Por su parte, el Capítulo X del mismo Código, se refiere a los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público. Algunos de estos derechos serán analizados a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad en el capítulo siguiente de la presente investigación.

Cabe señalar que en ocasiones cuando se analizan las alcaldías de la Ciudad de México, específicamente en el tema hacendario, se relacionan erróneamente con el municipio, ya que la Ciudad de México es una de las treinta y dos entidades federativas. Sin embargo, la hacienda de la alcaldía es limitada si la comparamos con la del municipio. Las alcaldías pueden ejercer libremente su presupuesto, pero dependen de las contribuciones que establezca el régimen central de la Ciudad de México a través de su Ley de Ingresos; y, contrario a los municipios, las alcaldías no tienen facultad para crear iniciativas de leyes que establezcan tributos, ni cuentan con tributos, a diferencia de los municipios. De este modo, el municipio tiene una facultad hacendaria que la alcaldía no tiene: la autonomía tributaria.

La tabla presentada a continuación sirve para concentrar las principales diferencias entre la figura de la alcaldía y el municipio en cuanto al régimen hacendario.

Diferencias relevantes entre la hacienda pública municipal y las  
alcaldías

Municipio, artículo 115 Constitucional.	Alcaldía, artículo 122 Constitucional.
La Unidad administrativa es el Ayuntamiento, formado por un presidente municipal y sus regidores.	Se encuentra conformado por un alcalde y sus concejales.
Propone a las legislaturas locales su ley de ingresos, para posteriormente ser aprobada. Los presupuestos de egresos son aprobados por el municipio en función de sus ingresos.	Únicamente se encuentra facultada para aprobar el proyecto de presupuesto de egresos, sin embargo, la ley de ingresos es central, es decir, es la propia Ley de Ingresos de la Ciudad de México la que establece el cobro de las contribuciones.
Administra libremente su hacienda y los recursos son recaudados y aplicados de forma directa.	Administra libremente sus gastos, empero, los ingresos se perciben por la Ciudad de México.
Su hacienda se conforma de: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Rendimientos de los bienes que le pertenezcan</li> <li>2) Contribuciones que las legislaturas establezcan a su favor</li> <li>3) Participaciones federales</li> <li>4) Ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo</li> </ol>	Se le asigna el presupuesto en función de: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Participaciones federales</li> <li>2) Impuestos locales recaudados por Ciudad de México</li> <li>3) Ingresos derivados de servicios a su cargo</li> </ol>
Permisibilidad tácita para contraer obligaciones o empréstitos.	Prohibición para contraer obligaciones o empréstitos.

Fuente: elaboración propia con base en la comparación de los artículos 115 y 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De lo señalado, se advierte que no hay diferencia en el significado del término derechos, como modalidad de las contribuciones, en el régimen federal, estatal y municipal/alcaldías, respectivamente. Las legislaciones vigentes que regulan los tres niveles de gobierno definen medularmente los derechos como una contribución que está obligada a pagar toda persona física o moral por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público o por recibir la prestación de un servicio público. Ese concepto es fundamental para el desarrollo del próximo capítulo porque – independientemente de la forma en que se determinan, se recaudan o se aplican– dichas contribuciones deben satisfacer los requisitos sustantivos de los principios tributarios que rigen al sistema jurídico mexicano y, para el caso del siguiente apartado, se hace referencia específicamente a los de proporcionalidad y equidad.

Para concluir el presente capítulo, se reitera que el Estado está facultado para crear contribuciones de distintas modalidades, entre estas, los derechos respecto de los servicios públicos que presta, así como por el otorgamiento del uso o aprovechamiento de sus bienes de dominio público. Asimismo, el Estado puede incluso establecer contribuciones con fines no recaudatorios, es decir, con fines extrafiscales, a fin de lograr una redistribución más justa, fomentar ciertas conductas o disuadir otras; en fin, para la mejor protección de los derechos humanos de los propios usuarios, siempre y cuando se respeten los principios constitucionales que rigen a la tributación.

No obstante, la principal polémica surge en el momento en que se cuestiona cómo el establecimiento de la cuota de los derechos puede respetar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, si –como el máximo Tribunal ya ha reconocido– estos principios constitucionales, en el caso del establecimiento de los derechos, no pueden tomar en cuenta elementos ajenos o externos tales como la capacidad económica de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria; sino que, únicamente pueden considerar el costo que tiene para el Estado el prestar dicho servicio.

Es así como la presente investigación tiene como objetivo contestar la siguiente interrogante: ¿es posible que todos los derechos, por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, que se encuentran contenidos en la legislación mexicana, respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?

Ya analizados los principios tributarios y cómo estos deben expresarse por el legislador al momento de establecer los derechos en las diferentes legislaciones tributarias, en el último capítulo de esta investigación se analizan las leyes federales y de la Ciudad de México que establecen derechos para determinar, en primer lugar, si estos cumplen con los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad y, en segundo lugar, si es posible que estos derechos cumplan siempre con dichos principios constitucionales.

## CAPÍTULO CUARTO

### CONSTITUCIONALIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DE LOS DERECHOS

En los capítulos anteriores fueron analizadas las contribuciones, en lo general, y los derechos fiscales, en lo particular; sin embargo, en este momento de la investigación es pertinente cuestionar si la determinación de la cuota en los derechos fiscales obedece en estricto sentido a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria. Es así como a lo largo del presente capítulo se explica y se sustenta la tesis que defiende el presente trabajo.

De primera instancia, tanto el Código Fiscal de la Federación como la gran mayoría de los Códigos Fiscales de las Entidades Federativas establecen que el cobro de los derechos atiende a dos razones: 1) el costo que le representa la prestación de un servicio al Estado y 2) el costo operativo que le representa al Estado la utilización del gobernado de un bien de dominio público de la nación.

Los criterios emitidos, en forma de tesis, aclaran respecto de estas dos razones que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado; es decir, que el precio no necesariamente debe corresponder de forma exacta al valor del servicio otorgado en virtud de que los servicios públicos se organizan en función del interés general y solo secundariamente en el de los particulares, sino que debe entenderse como un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, en la que se impone dar el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio.<sup>264</sup>

Tanto la equidad como la proporcionalidad han sido principios contributivos abordados en los textos constitucionales del México independiente. Sin embargo, no debe perderse de vista que la evolución social lleva consigo el cambio de paradigmas normativos. Así como el tributo mutó al impuesto y este último a la contribución, el mismo fenómeno se ha dado con la equidad y la proporcionalidad.

---

<sup>264</sup> Cfr. Tesis P./J. 41/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, IV, julio de 1996, p. 17.

Lo anterior se corrobora, entre otras maneras, con el análisis de tesis, tanto aisladas como jurisprudenciales, donde se aborda el tema en cuestión.

Para comenzar con el breviarío en cuestión, al nivel del Pleno de la Suprema Corte de la Nación, la tesis aislada en materia administrativa de rubro "IMPUESTOS",<sup>265</sup> aborda de manera muy somera el tema relacionado con la interpretación de la equidad y la proporcionalidad de los impuestos, donde dicha interpretación se limita a que ninguna norma fiscal puede generar un impuesto excesivo ni ruinoso, de lo contrario, se estaría contraviniendo lo señalado en el numeral 31 fracción IV de la Constitución.

No obstante, lo elemental del citado criterio, emanado del Amparo administrativo en revisión 3173/22, publicado el 20 de octubre de 1925, es que se otorga una primera aproximación de aquello que constituye la equidad y la proporcionalidad tributaria, en relación con el término legal de impuesto.

Ahora bien, con la promulgación del Código Fiscal de la Federación de 1938, en sus artículos segundo y tercero se estableció de manera puntual el significado legal de impuestos y de derechos, señalando textualmente lo siguiente:

ARTÍCULO 2º- Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

ARTÍCULO 3º- Son derechos las contraprestaciones requeridas por el Poder Público, en pago de servicios de carácter administrativo prestados por él.<sup>266</sup>

Como se observa, los impuestos se configuraban como naturaleza unilateral mientras que los derechos correspondían a una naturaleza bilateral, pues a través del pago de una contraprestación se otorgaban únicamente servicios de carácter administrativo, cuyo monopolio lo detentaba el propio Estado. Con base en los

---

<sup>265</sup> Cfr. Tesis Aislada, 810759, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, t. XVII, p. 1014.

<sup>266</sup> Código Fiscal de la Federación, vigente en 1938, Artículos 2o. y 3o.

artículos antes citados, resultó válido cuestionar si los criterios de proporcionalidad y equidad debían ser los mismos para los impuestos y los derechos de 1938.

En el año de 1968, se publicó la tesis aislada en materia administrativa por la primera Sala de la Corte, resultado del amparo directo 1514/65, con rubro “DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTA DEL DE LOS IMPUESTOS.”<sup>267</sup> En esta, aunque el criterio señalado aborda de forma directa la determinación de las cuotas de los derechos, es suficiente para concluir, como se señala en el propio contenido de la tesis, que la determinación del cobro de los derechos atienda al costo del Estado para la prestación de los servicios de que se trate y que dicho costo sea uniforme para todos aquellos que requieran del servicio.

Con el paso de los años y con el cambio de las épocas en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los criterios en relación con los principios señalados adquirieron mayor sustancia y complejidad. En la tesis aislada de rubro “PREDIAL. ARTICULO 18, PARTE FINAL, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 31 DE DICIEMBRE DE 1982). NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDOS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.”,<sup>268</sup> el Pleno de la Corte, abordó de manera detallada la proporcionalidad y la equidad tributaria a la luz de un artículo específico del impuesto predial de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. A diferencia del criterio señalado en párrafos anteriores, en este criterio los ministros se abocaron a darle una razón y un sentido a la proporcionalidad y la equidad tributaria, principalmente en lo que corresponde a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria; pues tal como se indica en la citada tesis

---

<sup>267</sup> Cfr. Tesis Asilada, 818770, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 12, Primera Parte, diciembre de 1968, p. 27.

<sup>268</sup> Cfr. Tesis Aislada, 206061, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. I, Primera Parte-1, enero-junio de 1988, p. 76.

de la quinta época, los impuestos no deben causar el quebranto patrimonial y se señala a la capacidad contributiva como un criterio determinante del impuesto.

Es hasta la novena época de la Corte y, para efectos del presente trabajo, donde se puede encontrar el cambio en la interpretación de la equidad y proporcionalidad tributaria con relación a los derechos fiscales. A través de la jurisprudencia de rubro “DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.”,<sup>269</sup> los ministros de la Corte determinaron que los derechos fiscales tienen una forma de calcularse diversa a la que corresponde a los impuestos, que resulta distante y hasta un tanto ajena a la capacidad contributiva del gobernado.

El repaso anterior es de vital trascendencia ya que facilita entender el punto de inflexión de la presente investigación. La evolución de los derechos fiscales trajo como consecuencia la interrogante de cómo calcular el cobro de los derechos fiscales. La respuesta planteada versa principalmente en un *test* de proporcionalidad.

Como se pudo analizar, existe un problema en la determinación de la cuota de los derechos, en virtud de que no existe un criterio general que sirva para determinar su cálculo. Los derechos sí deben atender a la proporcionalidad y la equidad tributaria, así como también a las externalidades que pretendan regular, al mínimo vital exento, la no confiscatoriedad y a los fines extrafiscales, en atención a la ponderación tanto de principios como de derechos dentro del sistema constitucional mexicano y de un sistema convencional.

## I. LOS DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE

No se debe perder de vista que la teoría del contrato social es la teoría en la que descansa la presente investigación. El contrato social es un pacto entre los individuos y el gobernante, en el cual los derechos cedidos por los individuos son

---

<sup>269</sup> Cfr. Tesis P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 41.

aquellos relacionados con legislar y castigar, a cambio de la protección de sus demás derechos naturales o humanos, naciendo así la Potestad del Estado. En ese sentido, Locke habla de una libertad natural del hombre, pero está limitada por la norma que regula a todos los miembros de una sociedad, misma norma que es creada por el poder legislativo, que fue instituido y designado por la propia sociedad.<sup>270</sup>

Immanuel Kant otorga un enfoque especial al contrato social. El contrato social es la fuente de cualquier Estado Constitucional de Derecho, sin embargo, el vínculo social es el poder *per se*. Es decir, si bien es cierto que la representación de la sociedad se refleja a través de los gobernados mediante mecanismos generalmente democráticos, al final el Estado representa una ficción emanada de la voluntad del gobernado, en cuyo caso representa el único gobierno legítimo.<sup>271</sup>

Es así como, de acuerdo con la teoría del contrato social, el Estado nace de la voluntad del pueblo, siendo este el que legitima su actuar y le otorga determinadas potestades, entre ellas la tributaria, lo cual se ve plasmado en el artículo 39 constitucional, que establece que la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de este. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.<sup>272</sup>

De tal forma, el Estado tiene como única finalidad el velar por el interés colectivo, esto a través de la satisfacción de determinadas necesidades sociales, siendo que estas han ido cambiando y evolucionando con el tiempo por factores sociales, culturales y económicos, tales como la globalización, el avance de la tecnología, pandemias mundiales como la provocada por el virus SARS-CoV-2, entre otros. Sin embargo, de manera general, pueden resumirse o por lo menos relacionarse directamente con los derechos humanos. Ante esta mutación de las

---

<sup>270</sup> Cfr. Locke, John, *op. cit.*, p. 3.

<sup>271</sup> Cfr. Immanuel, Kant, *op. cit.*, pp. 6-15.

<sup>272</sup> Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, junio de 2021, Artículo 39.

necesidades sociales, el Estado tiene que irse adaptando de tal forma que pueda seguir cumpliendo su finalidad. Por ende, las leyes y, muy específicamente, la Constitución y su forma de interpretarlas y aplicarlas, tienen que ser dinámicas de tal forma que reconozcan, en favor de los gobernados, dichas necesidades sociales.

Un cambio trascendental en el país fue precisamente la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, donde se reformaron diversos artículos e incluso se sustituyó la frase “garantías individuales” por la de “derechos humanos”. En la actualidad, el artículo 1o. constitucional es el fundamento jurídico principal de la titularidad y el ejercicio de estos derechos, al establecer textualmente lo siguiente:

En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.<sup>273</sup>

De tal forma que dicha reforma modificó de manera integral el artículo 1o. de la Constitución Federal, siendo una de las adiciones la relacionada con el principio pro persona (*pro homine* o *pro personae*). Este principio busca dar la mayor protección posible a las personas con base en la norma más garantista o con una interpretación extensiva de derechos protegidos; es decir, que en toda actuación de

---

<sup>273</sup> *Ibidem*, Artículo 1o.

autoridad debe prevalecer en su comportamiento el respeto y la vigencia a los derechos humanos. Por ello, la interpretación de las normas debe ser siempre en el sentido que más garantice la promoción, respeto y protección de los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

La citada reforma constitucional obliga, en el ámbito de su competencia, a todas las autoridades administrativas, legislativas y judiciales a proteger y garantizar de manera progresiva los derechos humanos, buscando siempre la protección más amplia de los particulares, lo cual incluso ha sido reconocido por el Poder Judicial a través de la jurisprudencia con número de tesis XIX.1o. J/7 (10a.) que a la letra establece:

PRINCIPIOS DE PREVALENCIA DE INTERPRETACIÓN Y PRO PERSONA. CONFORME A ÉSTOS, CUANDO UNA NORMA GENERA VARIAS ALTERNATIVAS DE INTERPRETACIÓN, DEBE OPTARSE POR AQUELLA QUE RECONOZCA CON MAYOR AMPLITUD LOS DERECHOS, O BIEN, QUE LOS RESTRINJA EN LA MENOR MEDIDA. Cuando una norma pueda interpretarse de diversas formas, para solucionar el dilema interpretativo, debe atenderse al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en virtud del cual, las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de conformidad con la propia Constitución y los tratados internacionales de los que México sea Parte, lo que se traduce en la obligación de analizar el contenido y alcance de esos derechos a partir del principio pro persona; de modo que ante varias alternativas interpretativas, se opte por aquella que reconozca con mayor amplitud los derechos, o bien, que los restrinja en la menor medida. De esa manera, debe atenderse al principio de prevalencia de interpretación, conforme al cual, el intérprete no es libre de elegir, sino que debe

seleccionarse la opción interpretativa que genere mayor o mejor protección a los derechos.<sup>274</sup>

El principio pro persona no solo se encuentra consagrado en el artículo 1o. constitucional, sino que también se contempla en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos<sup>275</sup> y 5o. del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos,<sup>276</sup> publicados en el Diario Oficial de la Federación el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno, respectivamente.

Gabriela Ríos Granados lleva este principio pro persona a la materia tributaria, al señalar que bajo el paraguas del principio *pro personae* no importa la prevalencia jerárquica de la norma. Mediante dicho principio se aplica la norma más favorable al contribuyente y menos restrictiva del ejercicio de un derecho, no importando su jerarquía normativa. Es así como en el sistema tributario mexicano se incorpora un nuevo paradigma, el cual obligará a los operadores jurídicos a aplicar en beneficio del contribuyente la norma que otorgue mayor protección, no importando si se trata de una norma constitucional o convencional.<sup>277</sup>

Es importante señalar que, tal y como se abordó en el capítulo primero de la presente investigación, la teoría de los derechos humanos también comparte su origen con la búsqueda de una tributación justa. Los primeros derechos tenían por objeto proteger la vida de las personas y su libertad; pero también uno de sus objetivos principales era protegerlos de las exacciones arbitrarias o del cobro injusto de contribuciones.

En el capítulo segundo del presente trabajo de investigación se abordó el tema de los principios tributarios de destino al gasto público, legalidad, proporcionalidad y equidad. Estos principios constitucionales también son reconocidos como

---

<sup>274</sup> Tesis XIX.1o. J/7 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 72, t. III, noviembre de 2019, p. 2000.

<sup>275</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos, mayo de 2021, Artículo 29.

<sup>276</sup> Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, mayo de 2021, Artículo 5o.

<sup>277</sup> *Cfr.* Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, pp. 58-59.

derechos humanos del contribuyente. Sin embargo, también existen otros derechos fundamentales de los contribuyentes, tales como el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad e, incluso, existen otros derechos humanos que tienen plena injerencia transversal con los derechos de los contribuyentes, como es el caso de la audiencia previa, el debido proceso, la irretroactividad de las leyes, entre otros.

Con esta reforma a la Carta Magna y el reconocimiento a nivel constitucional del principio pro persona y de los derechos humanos, las autoridades administrativas, legislativas y judiciales deben nutrirse de normas convencionales en materia de derechos humanos, así como de sus interpretaciones e incluso de normas consuetudinarias nacionales e internacionales. Todo en busca de aplicar en beneficio del contribuyente la norma que otorgue mayor protección en aras de una verdadera justicia tributaria.

César Augusto Domínguez Crespo señala que ya no es posible que el legislador tributario se conforme con verificar que los tributos cumplan con un respeto mínimo de los llamados “principios de justicia tributaria”. Se puede decir que hay un salto sustancial que va desde el mínimo de protección de estos principios hasta la más amplia garantía en favor de los ciudadanos. La nueva técnica legislativa (por mencionar un campo de acción de la autoridad) no puede conformarse con verificar un respeto mínimo a las garantías individuales, sino que es imperativo que dote del mayor contenido posible, así como del mayor alcance de protección posible a los derechos humanos previstos en el ordenamiento constitucional e instrumentos internacionales.<sup>278</sup>

---

<sup>278</sup> Cfr. Domínguez Crespo, César Augusto, “El impuesto al valor agregado y los derechos humanos: principio de capacidad contributiva económica como derecho y garantía” en Ortega Maldonado, Juan Manuel (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, Porrúa, 2016, p. 119.

## II. EL MÍNIMO VITAL EXENTO Y LA NO CONFISCATORIEDAD DE LOS CAUSANTES DE LOS DERECHOS

Para efectos de la presente investigación resulta fundamental el estudio de los principios de proporcionalidad y equidad en los derechos. Tal y como se abordó en capítulos anteriores, por lo que hace a estos principios en los derechos por la prestación de servicios públicos, el Pleno del Máximo Tribunal ha determinado por jurisprudencia que, para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos, ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.<sup>279</sup>

Por lo que toca a los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, el Poder Judicial ha determinado por jurisprudencia que, para que se cumpla con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, el Estado solo puede determinar su cuota tomando en cuenta el grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro.<sup>280</sup>

Se reconoce como un logro de la Corte que al emitir jurisprudencias que determinan la forma en que las cuotas de los derechos cumplen con los principios de proporcionalidad y equidad contenidos, en realidad estaban protegiendo a los particulares de que se establecieran en leyes federales, estatales o municipales; derechos que, en la determinación de su cuota, tomaran en cuenta elementos ajenos al costo del servicio o al grado de aprovechamiento del bien de dominio público, de tal forma que volvieran a dicha contribución excesiva o arbitraria.

---

<sup>279</sup> Cfr. Tesis P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 41.

<sup>280</sup> Cfr. Tesis 2a./J. 27/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1031.

Lo anterior cobra relevancia si tomamos en cuenta que, a diferencia de los impuestos, los hechos imponibles en los derechos nunca van a referirse a actos, actividades, ingresos, utilidades o negocios jurídicos que generen una modificación positiva en el patrimonio del sujeto pasivo y que le generen una capacidad contributiva objetiva. Es evidente que al recibir un servicio público por parte del Estado o al usar o aprovechar un bien de dominio público de la Nación no se produce una modificación positiva en el patrimonio que genere capacidad de pago, pues son hechos imponibles que no están en conexión con un hecho económico, sino que incluso, pueden estar conectados con la carencia de poder económico.

Por tal motivo, sería inconstitucional, por violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad, que en el monto de la cuota de los derechos se atendiera a una supuesta capacidad contributiva del sujeto pasivo de la contribución. Entendiendo que la capacidad contributiva se genera por la realización o materialización del hecho imponible por parte del causante de un impuesto; por ejemplo, la persona física que obtiene un ingreso por sueldos y salarios superior al salario mínimo o la que obtiene un ingreso derivado de una prestación de un servicio personal independiente.

Sin embargo, es menester que se reconozca el mínimo vital exento como un elemento de no sujeción o no causación de toda contribución; también resulta fundamental evitar que toda contribución sea ruinoso o confiscatorio. La crítica a las jurisprudencias de la Corte que son objeto de análisis en párrafos anteriores se da porque no permiten tomar en consideración las situaciones personales y familiares del contribuyente, que podría constituir su mínimo vital exento, como un elemento de no sujeción de toda contribución. Es en esta parte de la discusión donde el citado atributo cobra relevancia pues antes de tomarse en consideración dicho elemento para la determinación del cobro de un derecho, se tiene que analizar la exención del mínimo vital y posteriormente determinar la capacidad contributiva. Es decir, una

vez satisfecho el mínimo vital, se debería determinar la capacidad contributiva del contribuyente.<sup>281</sup>

Ahora bien, el mínimo vital exento es precisamente el monto que cada contribuyente necesita para satisfacer sus necesidades primarias, tales como alimentación, vestido, vivienda, sanidad, educación, entre otras, siendo que una vez que el contribuyente cubre estas necesidades, entonces ya tiene aptitud para contribuir.

La Constitución Federal, a lo largo de su texto, no establece expresamente una definición del mínimo vital ni tampoco lo establece como principio. Sin embargo, a través de diversos principios se aportan elementos para la construcción de dicho meta principio; un ejemplo es el artículo 4o. constitucional, el cual señala, entre otros, la protección y desarrollo de la familia, el derecho a la protección de la salud y el derecho de toda persona a gozar de una vivienda decorosa. Este artículo da sustento a la obligación, por parte del Estado, de proteger un piso de derechos indispensables para el desarrollo pleno y digno de cada individuo que incluya al menos la vivienda, la salud y todo aquello que implique la protección de la familia, como es alimentación y vestido.

No se debe perder de vista que el mínimo vital exento debe garantizar a los gobernados la subsistencia configurándose como un principio que orienta el accionar del Estado; entonces, se puede afirmar que, si no existe una capacidad comprobable, la imposición de gravámenes no puede ejercerse sobre ese mínimo indispensable. En ese orden de ideas, se afirma entonces que “el derecho al mínimo vital se fundamenta en la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el Estado social, al considerar que las personas, para gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de

---

<sup>281</sup> Cfr. Ríos Granados, Gabriela, *Derecho al mínimo vital en el derecho fiscal*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 29 de noviembre de 2016, <https://www.juridicas.unam.mx/videoteca/capsula/1263-derecho-al-minimo-vital-en-el-derecho-fiscal>

sus necesidades básicas”.<sup>282</sup> Es así que, el objeto de dicho elemento “abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano, por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna”.<sup>283</sup>

Por lo anterior, resulta necesario traer a estudio lo señalado en la Observación general N°14, que tiene conexión con el artículo 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y analiza el derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud, pues el mismo,

está estrechamente vinculado con el ejercicio de otros derechos humanos y depende de esos derechos, que se enuncian en la Carta Internacional de Derechos, en particular el derecho a la alimentación, a la vivienda, al trabajo, a la educación, a la dignidad humana, a la vida, a la no discriminación, a la igualdad, a no ser sometido a torturas, a la vida privada, al acceso a la información y a la libertad de asociación, reunión y circulación. Esos y otros derechos y libertades abordan los componentes integrales del derecho a la salud.<sup>284</sup>

Es así como, a través de lo señalado en la Observación General N°14, se puede observar que existe una vinculación, de forma directa, entre el derecho a la salud y el mínimo vital exento. En virtud de que el primero involucra los aspectos mínimos vitales de subsistencia de los individuos, donde toma en consideración factores básicos que permitan el sano y libre desarrollo personal en el pleno goce de los derechos reconocidos nacional e internacionalmente, lo anterior toda vez que,

---

<sup>282</sup> Tesis I.9o.A.1 CS (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro XXVIII, Tomo II, marzo de 2016, p. 1738.

<sup>283</sup> *Idem*.

<sup>284</sup> Observación: E/C.12/2000/4, CESCR, El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud, Consejo Económico y Social, Organización de las Naciones Unidas, 2000, p. 2.

abarca una amplia gama de factores socioeconómicos que promueven las condiciones merced a las cuales las personas pueden llevar una vida sana, y hace ese derecho extensivo a los factores determinantes básicos de la salud, como la alimentación y la nutrición, la vivienda, el acceso a agua limpia potable y a condiciones sanitarias adecuadas, condiciones de trabajo seguras y sanas y un medio ambiente sano.<sup>285</sup>

Entonces, se puede señalar, bajo esa línea argumentativa, que la vinculación con el mínimo vital exento radica en que este último es un derecho fundamental que, si bien no está consagrado de forma expresa en la Constitución, se puede concluir su existencia y reconocimiento tácito a través de una interpretación extensiva de los derechos fundamentales que están reconocidos en la Carta Magna como fundamento de los requerimientos básicos de la calidad de vida de los individuos, pues el mismo,

se colige a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en sus artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV y 123 y de los derechos a la vida, a la integridad física, a la igualdad, a la salud, al trabajo y a la seguridad social, entre otros, a través del cual se garantizan los requerimientos básicos indispensables para asegurar una subsistencia digna del individuo y su familia, no solamente en lo relativo a alimentación y vestuario, sino también en lo referente a salud, educación, vivienda, seguridad social y medio ambiente.<sup>286</sup>

Es por todo lo anterior que se desprende que ambos (derecho a la salud y mínimo vital exento), resultan ser un complemento que permite llevar a cabo “la intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales [que] consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia

---

<sup>285</sup> *Idem.*

<sup>286</sup> Tesis I.9o.A.1 CS (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro XXVIII, Tomo II, marzo de 2016, p. 1738.

digna y autónoma protegido constitucionalmente”.<sup>287</sup> Para, con ello, implementar “todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna”.<sup>288</sup>

Respecto a la cuantificación del mínimo exento, a decir de Pedro Herrera Molina, repercuten diversos factores de hecho y de derecho:

- a) Por un lado, influyen circunstancias como el coste de la vida que varían no solo a lo largo del tiempo, sino en diversas localidades de un determinado país.
- b) Por otra parte, el grado de bienestar alcanzado por la sociedad incide sobre el nivel de vida que se considere mínimo para una existencia acorde a la dignidad humana.
- c) También representa un papel el nivel de prestaciones asistenciales que otorgue el propio Estado u otras instituciones benéficas.<sup>289</sup>

Cuando la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto contribuyente (mínimo exento) de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva). Es indudable que la obligación de contribuir al gasto público es para todos, tanto ricos como pobres, pero lo cierto es que cada uno debe hacerlo solo cuando cuenta con aptitud para contribuir y acorde con el uso o aprovechamiento del bien o la prestación del servicio en cuestión. El mínimo vital exento es un elemento de no sujeción de toda contribución.

El reconocer el mínimo vital exento como un criterio válido para la determinación de las cuotas de los derechos, permitiría una justicia tributaria más

---

<sup>287</sup> Tesis 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro XXV, mayo de 2007, p. 793.

<sup>288</sup> *Idem*.

<sup>289</sup> Cfr. Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del Ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 121.

efectiva, en atención a que se estaría tomando en cuenta la aptitud de contribuir de la persona causante de la contribución, por lo que se coincide con Marco Cesar García Bueno respecto a que la tributación no obedece a condiciones cuantitativas, sino cualitativas.<sup>290</sup>

Ahora bien, por lo que hace a la no confiscatoriedad de los causantes tributarios, en un primer momento, se debe analizar qué se entiende por el principio de no confiscatoriedad, que parte de la premisa de que un tributo no puede producir los mismos efectos que las confiscaciones de bienes, ni vaciar el contenido esencial del derecho a la propiedad privada.<sup>291</sup> Asimismo, este principio tiene una relación directa con el principio de capacidad contributiva, pues con ello se forman las bases de la progresividad en materia tributaria, debido a que “supone un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta”.<sup>292</sup>

En otras palabras, el principio de no confiscatoriedad representa un límite al poder tributario del Estado, pues bajo sus lineamientos se evita que las necesidades que tiene el poder público se antepongan a las que asisten a los gobernados; aunado a ello, busca en todo momento evitar una situación ruinosa para el contribuyente.

Resulta interesante, entonces, señalar algunos de los ordenamientos que consagran o, indirectamente, establecen dicho principio a su sistema tributario, por ejemplo:

---

<sup>290</sup> Cfr. García Bueno, Marco César, *op. cit.*, p. 65.

<sup>291</sup> Cfr. Atencio Valladares, Gilberto, “Tributación, regulación y principio de no confiscación en Venezuela”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Bogotá, 2015, Núm. 73, p. 405.

<sup>292</sup> Vergara Sandoval, Rafael, “Los principios constitucionales tributarios en Bolivia”, *Revista Boliviana de Derecho*, Santa Cruz, Bolivia, Fundación Iuris Tantum, núm. 7, 2009, p. 72.

La Constitución Política Española, en su artículo 31.1, señala que “[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.<sup>293</sup> A partir de esto, se puede advertir que la contribución económica en materia tributaria será bajo parámetros de igualdad y progresividad que respeten en todo momento la propiedad del contribuyente.

Por otro lado, la Constitución argentina, si bien no señala expresamente el principio en el numeral 17, indica que “la propiedad es inviolable, y ningún habitante puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada”.<sup>294</sup> Aludiendo entonces a la misma característica que la Constitución española, se puede observar que, al hablar de la propiedad, de forma indirecta, no se debe dejar de lado que la misma,

comprende [...] Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones del derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos) a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo.<sup>295</sup>

Otro ejemplo de dicho principio en la legislación resulta el artículo 167 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, donde se indica que: “[p]or medio de la tributación, no deberá sustraerse una porción sustancial de la riqueza del contribuyente, en tal medida que haga nugatorio, desaliente o limite, de manera significativa, el ejercicio de un derecho o la libertad fundamental

---

<sup>293</sup> Constitución Política Española, 1978, Artículo 31.1.

<sup>294</sup> Constitución de la Nación Argentina, Ley N° 24.430, 1995, Artículo 17, <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

<sup>295</sup> Spisso, Adolfo R., “Derecho Constitucional Tributario. Principios Constitucionales del Gasto Público”, *Doctrina Judicial de la Corte Suprema de la Nación*, Buenos Aires, Ediciones Palma, 2000, p. 418.

tutelados en la Constitución Política”.<sup>296</sup> De la cual se puede desprender el respeto a la propiedad de forma indirecta.

Ahora bien, en ese orden de ideas, es relevante traer a estudio, el expediente No.2727-2002-AA/TC del Tribunal Constitucional peruano que señala

que se transgrede el principio de no Confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente pueda emitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica.<sup>297</sup>

Por tanto, si se está hablando de los derechos como contribución, es imprescindible considerar el principio de no confiscatoriedad al momento de la determinación del cobro de estos por la prestación del servicio o el uso del bien de dominio público como un límite a la potestad tributaria del Estado, en atención a que es un derecho de todo contribuyente el que una contribución no sea ruinosa de tal forma que ponga en riesgo sus propiedades.

Si bien, en México, no existe como tal un artículo constitucional en el que de manera expresa se establezca el principio de no confiscatoriedad, es un elemento indispensable al momento de la consideración del establecimiento de las contribuciones, puesto que se justifica que el contribuyente, al estar bajo un derecho subjetivo a la propiedad, no debe tener una afectación directa a su esfera jurídica que resulte en un acto ruinoso a su propiedad.

El reconocimiento del mínimo vital exento y la no confiscatoriedad de los causantes de los derechos como un elemento correctivo en la determinación de la cuota de los derechos, implicaría una mayor justicia tributaria por parte del Estado.

El simple hecho de que como particular se tenga que pagar una contribución, en su modalidad de derecho, por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio

---

<sup>296</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Costa Rica, 1999, Artículo 167.

<sup>297</sup> Sentencia Tribunal Constitucional de Perú, Expediente No.2727-2002-AA/TC, 19 de diciembre de 2003.

público o por recibir servicios públicos que presta el Estado, es debatible e incluso criticable. La función principal del Estado es precisamente la prestación de servicios públicos, mismos que, en estricto sentido, son financiados por los impuestos que se pagan.

No obstante, las necesidades de los gobernados son ilimitadas y los recursos que tiene el Estado son limitados; por lo que se ve impedido a prestar determinados servicios públicos, si no es mediante el cobro de una contribución en su modalidad de derecho. Por ende, resulta fundamental que se tutelen derechos fundamentales del ciudadano, como en este caso es el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad, de tal forma que se logre personalizar la cuota de los derechos atendiendo a un criterio de justicia tributaria.

Lo anterior es así dado que el pago de las contribuciones no debe generar situación de pobreza al contribuyente, pues de ser ese el supuesto se estaría en el arcaico concepto de tributo, donde el gobernado pagaba en exceso los gravámenes impuestos por el soberano. De esta manera, la proporcionalidad no debe entenderse sin la lectura paralela de los derechos fundamentales, puesto que afecta la esfera de derechos sustantivos de los gobernados a través de la reducción de su patrimonio.

Es así como existen dos elementos externos que deben ser tomados en cuenta en la determinación de la cuota de los derechos, esto es, el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad (ambos elementos subjetivos del sujeto pasivo). Sin embargo, ¿qué derechos fundamentales o garantías se tutelan al considerar al mínimo vital exento y la no confiscatoriedad en la determinación del monto de la cuota de los derechos?

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la tesis aislada 1a. XCVII/2007, con rubro “DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO”, determinó que para que las personas puedan tener un modo de vida autónomo y digno, el Estado debe garantizar la real existencia y debida tutela de los derechos fundamentales que constituyen prerrogativas del mínimo vital, contempladas entre otros artículos, en el 1o., 3o.,

4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123 de la Constitución Federal.<sup>298</sup> No obstante, para efectos de la presente investigación, se destacan los extractos de los fundamentos constitucionales relevantes que sustentan el reconocimiento del mínimo vital exento en los derechos:

- Artículo 3o., fracción II. Establece una obligación del Estado al ejercer su potestad respecto de los gobernados, señalando que la democracia debe ser considerada no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo.<sup>299</sup>
- Artículo 4o. Señala, entre otros, la protección y desarrollo de la familia, el derecho a la protección de la salud, el derecho de toda persona a gozar de una vivienda decorosa. Este artículo da sustento precisamente a la obligación, por parte del Estado, de proteger un mínimo vital que incluya al menos la vivienda, la salud y todo aquello que implique la protección de la familia, como es alimentación y vestido.<sup>300</sup>
- Artículo 25. Tutela el fomento del crecimiento económico y el empleo y una justa distribución del ingreso y la riqueza, que permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales; correspondiendo al Estado, como rector, buscar la regulación, el control y la supervisión de lo que entraña este artículo.<sup>301</sup>

Si bien una reforma constitucional en la que se reconozca expresamente el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad otorgaría mayor certidumbre y seguridad jurídica a los gobernados, lo cierto es que para su debida aplicación y

---

<sup>298</sup> Véase Tesis 1a. XCVII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793.

<sup>299</sup> *Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Artículo 3o., fracción II.

<sup>300</sup> *Cfr. Ibidem*, Artículo 4o.

<sup>301</sup> *Cfr. Ibidem*, Artículo 25.

observancia no es obligada una reforma constitucional, en atención a que la Carta Magna ya tutela esta figura en los artículos 3o., fracción II inciso a), 4o. y 25.<sup>302</sup>

Incluso este reconocimiento o tutela del derecho al mínimo vital de los contribuyentes y a la no confiscatoriedad no solo le corresponde al legislativo al crear o reformar leyes, sino que también a las autoridades administrativas y jurisdiccionales, en el ámbito de su competencia, pues están obligadas a aplicarlas.

César Augusto Domínguez Crespo critica la idea de que el reconocimiento del mínimo vital exento y la no confiscatoriedad sea una finalidad extrafiscal de las contribuciones al considerar que

[l]a minoración de la carga tributaria, como resultado de tomar en cuenta la efectiva capacidad económica del contribuyente, no es una concesión graciosa del legislador que podríamos calificar de fin extrafiscal. La capacidad económica, como medida de igualdad tributaria, es garantía de equidad en un ordenamiento tributario. Reconocer la capacidad contributiva encaja perfectamente en el requisito de equidad de las obligaciones contributivas contenido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional. Por tanto, la tesis que defiende la constitucionalidad de un precepto legal que exenta del pago de los

---

<sup>302</sup> Adicionalmente, se citan como fundamentos convencionales para el reconocimiento del mínimo vital exento, los siguientes:

Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789.

Artículo 13. Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.

Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales "Protocolo de San Salvador".

Artículo 5o. Alcance de las Restricciones y Limitaciones. Los Estados Partes sólo podrán establecer restricciones y limitaciones al goce y ejercicio de los derechos establecidos en el presente Protocolo mediante leyes promulgadas con el objeto de preservar el bienestar general dentro de una sociedad democrática, en la medida que no contradigan el propósito y razón de los mismos.

tributos a personas de bajos recursos incurre en un error conceptual al ubicar como “extrafiscal” lo que es plenamente fiscal y tributario como lo es el respeto a la capacidad contributiva de la gente.<sup>303</sup>

De tal forma, César Augusto Domínguez Crespo considera que el reconocimiento del mínimo vital exento y la no confiscatoriedad no son una finalidad extrafiscal de las contribuciones, sino que son requisitos que se deben verificar para que toda contribución cumpla con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Independientemente de si el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad son elementos que ya se encuentran implícitos en los principios de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, incluidos los derechos; lo cierto es que, debemos valorarlos como partes integrantes de la actualización del concepto de justicia tributaria. La justicia tributaria es un concepto que va evolucionando de acuerdo con las necesidades de los particulares y, por ende, el derecho debe irse adaptando a efecto de tutelarla de forma efectiva.

Incluso se reitera que la Corte, en un acierto, consideró que la capacidad contributiva es un elemento externo que no puede ser considerado en la determinación de las cuotas de los derechos; sin embargo, se critica que no se haya referido al mínimo vital exento y a la no confiscatoriedad como elementos externos que constitucionalmente sí pueden ser considerados en la determinación de las cuotas de los derechos, evitando la ruina del contribuyente y logrando así una verdadera justicia tributaria.

### III. MÍNIMO VITAL EXENTO Y NO CONFISCATORIEDAD, REQUISITOS DE VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LAS TASAS EN PAÍSES EUROPEOS

Para efectos de la presente investigación, resulta oportuno hacer un breve análisis de otros sistemas jurídicos, como la Unión Europea y España, dado que en

---

<sup>303</sup> Cfr. Domínguez Crespo, César Augusto, *Los fines extrafiscales de los tributos*, México, Porrúa, 2016. p. 51.

ellas existe una evolución clara respecto al concepto de justicia tributaria, reconociendo así el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad como elementos de validez constitucional en las cuotas de los derechos.

Para comenzar, es importante resaltar que, en términos de la legislación española, lo que en México se conoce como derechos (en el ámbito de las contribuciones), en España se le denominan tasas y se definen como

[...] los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial de dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.<sup>304</sup>

Ahora bien, en España, específicamente la tasa judicial<sup>305</sup> ha sido un tema debatible respecto a la aplicabilidad de esta con base en el *test* de proporcionalidad, dado que el análisis de su viabilidad radica en evitar que el tributo se convierta en un hecho desproporcionado. De un estudio a la hipótesis normativa que tutela dicho tributo,<sup>306</sup> se ha encontrado que la obtención del derecho de acceso a la tutela

---

<sup>304</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, España, Artículo 2.2, inciso a).

<sup>305</sup> La cual es “un tributo de carácter estatal que deben satisfacer en determinados supuestos las personas jurídicas por acudir a los Tribunales y hacer uso del servicio público de la Administración de Justicia”. Gobierno de España, *Tasa judicial: definición y casos en los que hay que abonarlas*, Gobierno de España, [https://www.administraciondejusticia.gob.es/paj/publico/pagaj/Pagina1Columna1Fila/ut/p/c4/04\\_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3hjL0MjCydDRwN3k0AzA8cgI0sTRwsnlwMLA\\_2CbEdFADc9sTY!/?itemId=240416#](https://www.administraciondejusticia.gob.es/paj/publico/pagaj/Pagina1Columna1Fila/ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3hjL0MjCydDRwN3k0AzA8cgI0sTRwsnlwMLA_2CbEdFADc9sTY!/?itemId=240416#)

Misma que es una figura equiparable a la contribución denominada derechos en México.

<sup>306</sup> Que se definen como “los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la

judicial efectiva queda supeditado directamente a la capacidad económica del promovente, situación que genera que quienes carecen de los medios suficientes para ello, se vean limitados en la presentación de medios de impugnación. Esto a razón de que “el objetivo de financiación mixta de la Justicia no puede traer consigo el sacrificio de un derecho fundamental, como es el de acceso a la Justicia (art. 24.1 CE), en cualquiera de sus vertientes”.<sup>307</sup>

En este sentido, la ley española establece que dentro de los parámetros analíticos para la determinación de la procedencia del cobro de la tasa judicial se encuentra “[...] un primer criterio que es el de la insuficiencia de recursos para litigar; y otro segundo en el que, prescindiendo de la situación económica de la persona jurídica solicitante, se atiende al bien jurídico tutelado en el proceso y al carácter con que actúa la persona dentro de éste”.<sup>308</sup>

Es dable señalar, entonces, que tal como lo señala el Tribunal Constitucional Español en su STC 76/1990, por ANALOGÍA, en el sistema tributario:

la capacidad contributiva opera como límite a la progresividad del impuesto e impide que una estricta proporcionalidad entre sanción y cuota lleve a una deuda tributaria que supere el mismo valor de lo gravado; es decir, 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”. Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria, España, Artículo 2.1, párrafo primero.

Misma definición que es equiparable al concepto de las contribuciones en el derecho mexicano, establecida en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación.

<sup>307</sup> Sentencia 140/2016, 21 de julio de 2016, recaída al Recurso de inconstitucionalidad 973-2013 del Tribunal Constitucional Español, Fundamento 12.

<sup>308</sup> *Ibidem*, Fundamento 6o., inciso b).

desatención del principio de la capacidad contributiva llevaría al resultado absurdo de una saneión [SIC] impuesta sin posibilidades reales de pago.<sup>309</sup>

Aunado a lo anterior, en la misma sentencia constitucional española, se señala que también resultaría un hecho ruinoso al contribuyente y de carácter confiscatorio el “trato desigual desprovisto de una justificación razonable [...], puesto que la capacidad económica es una «circunstancia personal» y este criterio se encuentra entre las diferencias sospechosas de discriminación [...]”.<sup>310</sup> Por lo tanto, se puede decir que la imposición excesiva de un derecho o tasa a los individuos de la sociedad puede generar una conculcación al derecho de no discriminación tutelado por diversos instrumentos nacionales e internacionales<sup>311</sup> y es importante destacar que la “no discriminación, junto con la igualdad ante la ley y la igual protección de la ley sin ninguna discriminación constituye un principio básico y general relativo a la protección de los derechos humanos”,<sup>312</sup> mismos que al estar intrínsecamente relacionados:

[...] exige algunas veces a los Estados Partes adoptar disposiciones positivas para reducir o eliminar las condiciones que originan o facilitan que se perpetúe la discriminación prohibida por el Pacto. Por ejemplo, en un Estado en el que la situación general de un cierto sector de su población impide u obstaculiza el disfrute de los derechos humanos por parte de esa población, el Estado debería adoptar disposiciones especiales para poner remedio a esa

---

<sup>309</sup> Sentencia 76/1990, 26 de abril de 1990, recaída al Recurso de inconstitucionalidad 695/1985 del Tribunal Constitucional Español, Antecedente 7, inciso c).

<sup>310</sup> *Ibidem*, Antecedente 2, inciso c).

<sup>311</sup> Véase. Declaración Universal de Derechos Humanos, Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

<sup>312</sup> Observación: CCPR-GC-18 No discriminación, Organización de las Naciones Unidas, 1989.

situación. Las medidas de ese carácter pueden llegar hasta otorgar, durante un tiempo, al sector de la población de que se trate un cierto trato preferencial en cuestiones concretas en comparación con el resto de la población. Sin embargo, en cuanto son necesarias para corregir la discriminación de hecho, esas medidas son una diferenciación legítima con arreglo al Pacto.<sup>313</sup>

En ese orden de ideas, se señala que en el caso que se estudia, los derechos o tasas representan un elemento de análisis objetivo, en su mayoría, pero ineludiblemente requieren el estudio subjetivo al caso concreto. Esto debido a que durante el análisis “la ponderación subjetiva no podrá ser eclipsada por la que objetivamente se pueda acordar. La virtualidad de los derechos, su realidad y

---

<sup>313</sup> Afirmación que además se encuentra complementada en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) específicamente en los artículos 1o. y 2o., que medularmente señalan lo siguiente:

Artículo 1o. Obligación de Respetar los Derechos

1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.

Artículo 2o. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

efectividad, no se mide en parámetros generales sino en la esfera concreta y personal de los ciudadanos”.<sup>314</sup>

No obstante, se señala por igual que la estructura y determinación del importe de los derechos o las tasas debe considerar primordialmente que las mismas, por su naturaleza, ya están cubiertas por recursos públicos que se encuentran relacionadas directamente a los mismos, tal como ha sido ilustrado por el propio Tribunal Constitucional Español en su STC 136/2012, que a la letra indica:

Además, la norma autonómica es contraria al art. 7.3 LOFCA, pues las tasas están vinculadas a un servicio (STC 296/2004, de 10 de noviembre, FJ 4), basándose en el “principio de equivalencia” entre el coste del mismo y el importe de la tasa. Se desnaturaliza la tasa si su hecho imponible lo constituye la prestación de un servicio público cuyo coste ya está cubierto por recursos públicos que se encuentran afectos al mismo.<sup>315</sup>

Asimismo, bajo esa línea argumentativa, la Corte Europea de Derechos Humanos ha establecido que se debe ponderar el estudio subjetivo de las condiciones externas del contribuyente al momento del cobro de las tasas –no solo en el país español, sino en otros integrantes de la Unión Europea–, puesto que debe determinarse la cuantía de las tasas a la luz de las circunstancias de un caso dado, incluyendo la capacidad de pago del demandante y la fase del procedimiento.<sup>316</sup> Lo cual se evidencia en los fundamentos 66 y 67, específicamente del Caso Kreuz vs. Polonia:

---

<sup>314</sup> Álvarez-Ossorio, Fernando, “Tasas Judiciales: entre principio de proporcionalidad y política de derechos fundamentales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, No. 100, enero-abril, 2014, p. 240.

<sup>315</sup> Sentencia 136/2012, 19 de junio de 2012, recaída al Recurso de inconstitucionalidad 2810-2009 del Tribunal Constitucional Español, Antecedente 2, inciso c).

<sup>316</sup> STEDH. Caso Kreuz vs. Polonia, 19 de junio de 2001, Fundamentos § 60, 65, 66 y 67.

66. Assessing the facts of the case as a whole and having regard to the prominent place held by the right to a court in a democratic society, the Court considers that the judicial authorities failed to secure a proper balance between, on the one hand, the interest of the State in collecting court fees for dealing with claims and, on the other hand, the interest of the applicant in vindicating his claim through the courts.

The fee required from the applicant for proceeding with his action was excessive. It resulted in his desisting from his claim and in his case never being heard by a court. That, in the Court's opinion, impaired the very essence of his right of access.

67. For the above reasons, the Court concludes that the imposition of the court fees on the applicant constituted a disproportionate restriction on his right of access to a court. It accordingly finds that there has been a breach of Article 6 § 1 of the Convention.<sup>317</sup>

Por ende, se entiende entonces que la constitucionalidad no vendría determinada porque la tasa se exija como presupuesto de la acción, sino porque se establezca una barrera desproporcionada, atendiendo especialmente a la cuantía

---

<sup>317</sup> Traducción: 66. *Analizando los hechos del caso, como un todo, y teniendo en consideración la importancia del derecho a acudir a juicio dentro de una sociedad democrática, la Corte considera que las autoridades judiciales fallaron en asegurar un balance adecuado entre, por un lado, el interés del Estado en recaudar las tasas judiciales para el trámite de los recursos y, por el otro, el interés del demandante en reivindicar su demanda frente a los tribunales.*

*La tasa requerida al demandante para interponer su demanda fue excesiva. Tuvo como consecuencia en el desistimiento de la demanda y el caso nunca fue presentado ante la Corte. Lo cual, en la opinión de la Corte, menoscaba la esencia del derecho de acceso a la justicia.*

*67. Por lo anterior, la Corte concluye que la imposición de las tasas judiciales al demandante constituyó una restricción desproporcionada a su derecho de acceso a la justicia. Por lo que hubo una violación al artículo 6 § 1 de la Convención.*

que no ha contemplado los factores externos que inciden para la cobertura de la misma por el promovente.<sup>318</sup> En otras palabras, se dice que resulta ruinoso la tasa impuesta siempre y cuando la norma reguladora del tributo de que se trate no contemple medidas de flexibilización, incluyendo la exención de su importe, en situaciones de insuficiencia económica del obligado, por lo que el Estado debe implementar un procedimiento dirigido a resolver este tipo de solicitudes.

Lo cual encuentra también un sustento argumentativo jurídico en el Caso Pedro Ramos vs. Suiza donde, en su fundamento 37, indica medularmente que es importante tomar en consideración las circunstancias particulares del caso concreto, donde la tasa es aplicable de acuerdo con lo siguiente:

37. [...] En particulier, en ce qui concerne les frais ou taxes judiciaires dont un justiciable est redevable, leur montant, apprécié à la lumière des circonstances particulières d'une affaire donnée, y compris la solvabilité de l'intéressé et la phase de la procédure à laquelle la restriction en question est imposée, sont des facteurs à prendre en compte pour déterminer si un requérant a bénéficié de son droit d'accès à un tribunal.<sup>319</sup>

Así como en el Caso Kniat vs. Polonia donde no se toma en consideración la capacidad económica y los recursos al alcance del promovente para la determinación de su posibilidad contributiva y el derecho de ejercicio que esta otorgaría en su esfera jurídica:

44. It is true that the taking and evaluating of evidence are primarily matters for the domestic courts. However, it is the Court's role to review whether those courts, when exercising their power of appreciation in respect of the

---

<sup>318</sup> Cfr. STEDH. Caso Kreuz vs. Polonia, 19 de junio de 2001, Fundamentos § 60, 65, 66 y 67.

<sup>319</sup> Traducción: 37. [...] *En particular, en lo que respecta a las tasas judiciales de un justiciable su monto es reembolsable, con base en las circunstancias particulares de un caso determinado y de acuerdo con la solvencia del interesado, así como la fase del procedimiento a la cual le fue impuesta la restricción, factores que deben considerarse para determinar si el demandante es susceptible del beneficio judicial.*

assessment of evidence, acted in accordance with Article 6 § 1 (see, *mutatis mutandis*, *Kreuz vs. Poland*, cited above § 64).

In the present case the Court considers that the judicial authorities refused to accept the applicant's argument that she was unable to pay the court fees and they assessed her financial situation solely on the basis of the lump sum of PLN 300,000 which she had received or was to receive from her ex-husband in the proceedings for the division of marital property (see paragraph 19 above). In this respect the Court observes that the applicant received payments from her husband for her share in the parties' matrimonial property. Nevertheless this sum constituted apparently her only asset and it did not seem reasonable to demand that she spend part of it for court fees, rather than build her future and secure her and her minor children's basic needs after the divorce.

45. Assessing the facts of the case as a whole and having regard in particular to what was at stake for the applicant in the proceedings, the Court considers that the judicial authorities failed to secure a proper balance between, on the one hand, the interest of the State in collecting court fees for dealing with claims and, on the other hand, the interest of the applicant in pursuing her appeal against a divorce judgment.

46. The fee required from the applicant for proceeding with her appeal was excessive. It resulted in her appeal being rejected on formal grounds. That, in the Court's opinion, impaired the very essence of her right of access to a court.

47. For the above reasons, the Court concludes that the refusal to reduce the fee for lodging the applicant's appeal constituted a disproportionate restriction on her right of access to a higher court. It accordingly finds that there has been a breach of Article 6 § 1 of the Convention.<sup>320</sup>

---

<sup>320</sup> Traducción: *44. Es correcto que para los Tribunales nacionales principalmente importa la recolección y la evaluación de pruebas. Sin embargo, es trabajo de la Corte analizar si los Tribunales, en el ejercicio de sus facultades de ponderación*

Es así como, de un estudio de otras legislaciones, como la española y la europea, existe una evolución clara respecto al concepto de justicia tributaria, donde se ha confirmado que resulta ruinoso la tasa impuesta siempre y cuando la norma reguladora del tributo de que se trate no contemple medidas de flexibilización,

---

*respecto a la valoración de las pruebas, actúan conforme a lo estipulado en el artículo 6 § 1 (véase, mutatis mutandis, Kreuz v. Poland, supra cita § 64).*

*En el caso en particular, la Corte considera que las autoridades judiciales se rehusaron a aceptar el argumento del demandado respecto a su imposibilidad para pagar las tasas judiciales y determinaron su situación financiera únicamente con base en la suma total de 30,000 PLN, mismos que recibió o estaba por recibir de su exmarido a razón del proceso de división de la sociedad conyugal (véase párrafo 19 supra). En este sentido, la Corte observa que la demandante recibió pagos de su esposo por su parte en la sociedad conyugal. Sin embargo, la suma aparentemente constituía su único activo y no es razonable exigirle que utilice parte de dicha suma para el pago de la tasa judicial, pues debe ocuparse para asegurar su futuro económico y el de su menor de edad después del divorcio.*

*45. Analizando los hechos del caso, como un todo, y teniendo en consideración estaba en juego para el demandante en el procedimiento, la Corte considera que las autoridades judiciales fallaron en asegurar un balance adecuado entre, por un lado, el interés del Estado en recaudar las tasas judiciales para el trámite de los recursos y, por el otro, el interés del demandante en la interposición de la apelación en contra de la sentencia de divorcio.*

*46. La tasa requerida al demandante para interponer su demanda fue excesiva. Tuvo como consecuencia el rechazo de la apelación por los Tribunales. Lo cual, en la opinión de la Corte, menoscaba la esencia del derecho de acceso a la justicia.*

*47. Por lo anterior, la Corte concluye que el rechazo a la reducción de la tasa de presentación de la apelación de la demandante constituyó una restricción desproporcionada a su derecho de acceso a un Tribunal Superior. Por lo que hubo una violación al artículo 6 § 1 de la Convención. STEDH. Caso Kniat vs. Polonia, 26 de julio de 2005, Fundamentos § 44, 45, 46 y 47.*

incluyendo la exención de su importe, en situaciones de insuficiencia económica del obligado.

En ese orden de ideas, se puede decir que existen situaciones en las cuales la cuota de los derechos no se establece de manera justa respecto al costo del servicio o al grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público.

Por tanto, si bajo esas circunstancias se da cumplimiento al principio de proporcionalidad afectando otros principios o derechos, entonces se necesita de mecanismos correctivos para el establecimiento de la cuota donde se puede dar reconocimiento al derecho al mínimo vital, al principio de no confiscatoriedad y a los fines extrafiscales que buscan tutelar otros derechos fundamentales en la conformación de la cuota de derechos. Empero, ello solo es necesario en el caso de que la proporcionalidad en la asignación de la cuota de derecho colisione con otro principio o derecho tributario en consecuencia de la realización del *test* de proporcionalidad.

Por lo que, en ese sentido, es claro que el Estado debe implementar un procedimiento dirigido a resolver este tipo de solicitudes, reconociendo así el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad como elementos de validez constitucional en las cuotas de las tasas, dando preferencia al acceso a la justicia.

#### IV. LA EXTRAFISCALIDAD COMO UN ELEMENTO CORRECTIVO EN LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DE LOS DERECHOS

Ahora bien, como un elemento correctivo de la cuota de los derechos, están las finalidades extrafiscales que el Estado pretende conseguir con el establecimiento de un derecho.

Los derechos, como toda contribución, además de tener una finalidad recaudatoria, también pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país.

Cuando una contribución tiene como finalidad tutelar o proteger un derecho fundamental o incluso un interés colectivo, existe una posibilidad real de colisión

entre principios como lo son los de proporcionalidad y la equidad tributaria. Sin embargo, su constitucionalidad dependerá de la justificación que el legislador exprese en la norma, sobre todo a través de una ponderación entre los derechos fundamentales o principios que se contraponen; esto a través de la aplicación del *test* o control de proporcionalidad para determinar la forma y el grado en que debería de prevalecer el principio o derecho fundamental que se pretende tutelar, frente a los principios de proporcionalidad y equidad.

En este sentido, sí resulta constitucionalmente posible que el Estado, en busca de una finalidad extrafiscal en una contribución, pondere algún principio tributario como lo es la proporcionalidad y la equidad, pero siempre y cuando se busque, a través de esa finalidad, tutelar garantías o derechos humanos contraponiendo a la propia proporcionalidad y equidad, para el caso en concreto.

Dicho *test* de proporcionalidad toma como ejes diversos subprincipios que le dan cohesión a la valuación misma. De esta manera, el *test* de proporcionalidad debe estudiarse a la luz de un análisis racional del costo-beneficio, donde los beneficios deben ser superiores a los costos.

Se tienen tres subprincipios que circunscriben el *test* de proporcionalidad, mismos que son el de adecuación/idoneidad, de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto. Por el primero se debe entender la estricta relación de la situación de derecho con el marco constitucional, ya que al final la proporcionalidad representa un meta principio. El segundo es referente a la necesidad, la situación de derecho tiene que representar una medida imprescindible o casi imprescindible, puesto que tiene relación con la búsqueda de los fines constitucionales tomando en consideración que el beneficio de la medida tomada sea superior al detrimento individual causado. Por último, el tercero que es la proporcionalidad, en sentido estricto, tiene por objeto la obtención de un grado de satisfacción de algún otro derecho en contraposición con la lesión del principio implicado.<sup>321</sup>

---

<sup>321</sup> Martínez Zorrilla, David, “El principio de proporcionalidad como criterio de resolución de conflictos constitucionales”, en García García, Mayolo (coord.),

Robert Alexy, como pionero del citado *test*, estableció puntualmente cómo debían interpretarse dichos subprincipios. Con un ejemplo, Alexy describe bien el significado de idoneidad: si se adopta una medida (M) que representa una intervención por parte del Estado para las concesiones de aguas nacionales (P1), para incrementar el cobro derechos a los contribuyentes (P2) pero ella no es idónea para los contribuyentes, entonces puede omitirse la medida M sin originar costos y afectaciones de los contribuyentes. Es decir, la optimización P1 y P2 exige que no se adopte M.<sup>322</sup>

Con otro ejemplo explica el significado de necesidad: se establece que una medida está prohibida (M1) en relación con los principios P1 y P2, si existe una medida alternativa, por ejemplo, M2, que favorece el principio P2 en forma equivalente a M1, pero interviene menos intensamente en el principio P1.<sup>323</sup>

En el caso práctico se puede suponer que M1 es la prohibición absoluta de que ciertos –contribuyentes– concesionarios de agua potable que hayan extraído en exceso dicho líquido ya no puedan seguir extrayéndolo. Asimismo, se atribuye a M2 la categoría de cobrar de manera progresiva la extracción del agua una vez que se haya superado el volumen permitido por el título de concesión, en el entendido de que después de ciertos límites, entre más se consume, más se paga. Como quiera, este deber de cobrar de manera progresiva los servicios M2 evidentemente causa una intervención menos intensa por parte del Estado para las concesiones de aguas nacionales P1, que la que la prohibición absoluta M1, pero sirve en una medida más o menos equivalente a los fines de los contribuyentes P2, entonces

---

*Argumentación jurídica, fisonomía desde una óptica forense*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, pp. 13-20.

<sup>322</sup> Cfr. Alexy, Robert, *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, trad. de Carlos Bernal Pulido, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 12.

<sup>323</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 12-13.

debe considerarse que la prohibición absoluta de circulación M1 está prohibida, por ser un medio no necesario en relación con los principios P1 y P2.<sup>324</sup>

Los dos principios anteriores se originan a partir del mandato de la máxima realización viable en relación con las posibilidades fácticas.<sup>325</sup>

Para Robert Alexy, el principio de proporcionalidad en sentido estricto se origina a partir del mandato de máxima realización viable en relación con las posibilidades jurídicas, es decir, cuando un principio puede realizarse a costa de otro. Se resuelve con la siguiente premisa: cuanto mayor sea el grado de no cumplimiento o de no afectación de un principio, tanto mayor debe ser la importancia del cumplimiento del otro.<sup>326</sup>

La proporcionalidad en sentido estricto se sigue de la relativización con respecto de posibilidades jurídicas. Si una norma de derecho fundamental con carácter de principio entra en colisión con un principio opuesto, entonces la posibilidad jurídica de la realización de la norma de derecho fundamental depende del principio opuesto.<sup>327</sup>

Para Alexy el *test* de proporcionalidad, aplicable únicamente a colisión entre principios, debe agotarse a través de la aplicación de tres exámenes que se siguen en una relación casi transitiva, en los cuales se tiene que tomar en consideración la idoneidad, la necesidad y, por último, la proporcionalidad en sentido estricto. La idoneidad se refiere a la aplicación del *test* por el cual se determina si una norma es necesaria cuando afecta varios principios o, en su caso, es innecesaria.<sup>328</sup> Por la necesidad se refiere a que si una norma tiene alguna alternativa jurídica para atender un supuesto específico de hecho, por ejemplo, otra norma pero que tenga el mismo resultado con una intervención menos intensa de los principios, entonces

---

<sup>324</sup> *Cfr. Idem.*

<sup>325</sup> *Cfr. Ibidem*, p. 14

<sup>326</sup> *Cfr. Idem.*

<sup>327</sup> *Cfr. Idem.*

<sup>328</sup> *Cfr. Ibidem*, p. 12.

dicha norma tendrá que ser la que prevalezca.<sup>329</sup> Por último, la proporcionalidad en sentido estricto se refiere a que cuanto mayor sea el grado de no cumplimiento o de no afectación de un principio, tanto mayor debe ser la importancia del cumplimiento del otro.<sup>330</sup>

El mecanismo de ponderación de Alexy resulta vinculante para cualquier autoridad adherida al sistema jurídico mexicano, pero se ha utilizado en mayor medida por el Poder Judicial para resolver conflictos normativos donde colisionan dos o más principios en una misma situación de derecho. De esta manera, los Tribunales Colegiados y la Suprema Corte han emitido diversos criterios relacionados con el *test* de proporcionalidad y su manera de aplicarse.

Al respecto, en la Tesis aislada 1a. CCCXII/2013 (10a.), la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>331</sup> establece que la proporcionalidad es

---

<sup>329</sup> *Ibidem*, p. 13.

<sup>330</sup> *Ibidem*, p.14

<sup>331</sup> TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN. El test de proporcionalidad es un procedimiento interpretativo para resolver conflictos de normas fundamentales, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios relativos a que la distinción legislativa: a) persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y, c) sea proporcional. Ahora, en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no

un principio que necesariamente permea todos los derechos humanos de conformidad con el artículo 1o. de la Constitución Federal. Como resultado de lo anterior, determinó que existe una interpretación dicotómica de la proporcionalidad, en la cual la materia tributaria es flexible. Lo anterior es relevante toda vez que, por un lado, el legislador tiene libertad configurativa y, por el otro, el juez tiene menos campo de interpretación. La solución propuesta para dirimir este tipo de conflictos es a través de la aplicación de un análisis de adecuación/idoneidad, de necesidad, y de proporcionalidad en sentido estricto, y cuyo resultado constituiría el mayor beneficio alcanzable de los derechos fundamentales en pugna.

Al hablar del *test* o control de proporcionalidad, es convencional que dicho procedimiento sea aplicable a conflictos entre principios que tiene relación con la vida, la libertad, la dignidad, etc., dejando fuera de dicha ponderación temas económicos y financieros tal como se lee dentro de la ya citada Tesis aislada 1a. CCCXII/2013 (10a.) no obstante que la propia Constitución los circunscribe, sea de forma directa o indirecta, al artículo 1o. Constitucional como los son los temas fiscales.

---

vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. Tesis 1a. CCCXII/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo 2, p. 1052.

Varios años posteriores a la emisión del criterio señalado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis aislada 2a. XC/2017(10.a), estableció que para normas de carácter fiscal, los criterios de evaluación de la proporcionalidad tiene sus distinciones respecto de los derechos fundamentales, en aras de que en el sistema tributario el legislador cuenta con libertad configurativa tanto de las normas sustantivas como de las adjetivas, y basta la existencia del mínimo de idoneidad entre el fin elegido y el fin buscado con la norma para justificar la imposición de la norma contributiva; por ende, para estos supuestos el *test* o control de proporcionalidad debe ser flexible.<sup>332</sup>

Contrario a lo señalado en la tesis 1a. CCCXII/2013 (10a.) y reiterado en la tesis 2a. XC/2017(10.a), las normas tributarias se encuentran circunscritas a principios constitucionales, como lo son los principios contenidos en el artículo 31 fracción IV o el 1o., respectivamente, que sin duda alguna necesitan un análisis intenso al tener su núcleo y/o una estrecha relación con los derechos fundamentales. El hecho de realizar una evaluación ligera o superficial de la proporcionalidad puede resultar arbitraria y contraria a los derechos fundamentales de los contribuyentes que causen supuestos normativos fiscales.

Tal como se mencionó, la reforma constitucional del 2011 cambió el paradigma para la interpretación de los derechos fundamentales. Dicho lo anterior, en aras de aplicar el principio pro persona en el ámbito de las contribuciones, la proporcionalidad como elemento regulador del otorgamiento de los derechos fundamentales cobra relevancia, puesto que estas deben seguir en todo momento una línea argumentativa garantista que, de cierta manera, frene lo abusos por parte del Estado en cuanto a la determinación de la contribuciones.<sup>333</sup>

Hasta este punto resulta evidente que la mayor parte del trabajo respecto del *test* o control de proporcionalidad ha recaído en el Poder Judicial de la Federación

---

<sup>332</sup> Cfr. Tesis 2a. XC/2017(10.a), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II, p. 1452.

<sup>333</sup> Cfr. Tesis: I.4o.C.26 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, septiembre de 2008, p. 1392.

a través de la interpretación de la norma, relevando de sus funciones al poder legislativo en cuanto a la evaluación de la proporcionalidad al momento de la promulgación de la norma tributaria. Sin embargo, no se debe perder de vista que los creadores del andamiaje legal son los legisladores que elaboran tanto los principios como las reglas del sistema jurídico mexicano y, derivado de ese papel fundamental, tienen la obligación de realizar un control de proporcionalidad al establecer las normas fiscales. Es en este punto en el que el legislador, al momento de promulgación de una ley, debe evaluar los derechos fundamentales, que pueden colisionar con los principios de proporcionalidad y equidad tributarias en los tributos en general y los derechos en particular, así como el impacto que estas tendrán en el ejercicio y garantía de los derechos de los gobernados; y no solo la fórmula simplista de la correspondencia entre el medio elegido y el fin buscado.

Por ello, el legislador no debe perder de vista que las normas contributivas tienen relación directa con los derechos fundamentales y por esa misma situación su fin no solo es satisfacer intereses económicos y financieros del estado, sino velar por la vigencia de algunos principios como la igualdad, la dignidad y el patrimonio de los contribuyentes.

De tal forma que resulta constitucional que el Estado, en aras de tutelar o proteger un derecho fundamental, considere en la determinación de las cuotas de los derechos elementos externos que no tienen relación directa con el costo del servicio, o bien con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público, siempre y cuando se justifique dicha medida a través de un *test* o control de proporcionalidad.

En ese tenor, resultaría inconstitucional que, en el establecimiento de las cuotas de los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, se tomen en cuenta elementos externos que no tienen relación directa con el costo del servicio, o bien con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público, si no se justifica dicha medida a través de un *test* o control de proporcionalidad-; esto es que: a) no persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que no resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo

perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y c) no sea proporcional.

A efecto de ejemplificarse la manera en la que se deben resolver los posibles conflictos que existen en las normas cuando se discuten los principios que les dieron origen, de forma muy clara, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la sentencia del Amparo en Revisión 237/2014, de fecha 4 de noviembre de 2015, ilustró el esquema para la resolución de controversias derivado de la ponderación para el consumo personal y lúdico de la marihuana en relación con la proporcionalidad de la medida legislativa que prohibía dicha conducta.<sup>334</sup>

---

<sup>334</sup> Misma sentencia en la que el punto medular versa en el análisis a la finalidad constitucionalmente válida de la medida normativa, y posteriormente de la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido de la norma respectiva. Respecto del primer punto señalado, se determinó que la Ley General de Salud, en sus numerales 1o. y 3o., establece claramente que su finalidad es la protección del derecho a la salud, así como la prevención del consumo de estupefacientes y psicotrópicos. Ahora bien, del análisis realizado a la idoneidad de la medida señalada, se determinó que el sistema de prohibiciones administrativas puede ser una medida idónea para proteger la salud de las personas en relación con el orden público; ello es así toda vez que el consumo de la marihuana causa diversas afectaciones a la salud de las personas.

El tercer punto por evaluar consiste en la necesidad de la medida, misma que tiene por objeto corroborar si existen diversos medios con un grado de idoneidad igual o superior a los fines que se persiguen, así como determinar si dichas alternativas intervienen en menor intensidad a un derecho fundamental. La Primera Sala determinó que los artículos impugnados constituyen una medida innecesaria en virtud de que existen medidas alternativas para proteger la salud y el orden público y que dichas medidas alternativas afectan a los derechos fundamentales en disputa en un grado menor.

Por último, la proporcionalidad en sentido estricto de la medida, cuyo objeto es realizar un balance o ponderación entre dos principios que colisionan en un

El caso anterior evidencia que, al nivel de los principios constitucionales y derechos fundamentales, es de vital importancia el *test* de proporcionalidad para dar armonía a las conductas reguladas por las normas jurídicas. De ello también se concluye que el *test* de proporcionalidad, a pesar de que fue aplicado por el Poder Judicial de la Federación a través de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no implica que sea limitativo para los creadores del sistema jurídico, es decir, el poder legislativo.<sup>335</sup>

Es prudente, una vez abordado el *test* de proporcionalidad, hablar de este como un verdadero parámetro para el cálculo y determinación de las tasas o cuotas de los derechos fiscales.

Al igual que se resolvió el conflicto en relación con el tema del consumo lúdico de la marihuana, se puede ampliar el criterio para la determinación de los derechos fiscales. No se debe ser tajante, como lo ha hecho la Corte, en el sentido de establecer que en la determinación de la cuota de los derechos no puedan tomarse en cuenta elementos externos que no tengan relación directa con el costo del servicio o con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público. Resulta fundamental que cuando el Estado persiga fines extrafiscales a través de un derecho y que, para ello, en la determinación de su cuota tome en cuenta elementos externos, se encuentre de manera subyacente un análisis como el antes descrito para poder comprobar su constitucionalidad, la cual solo se justificará si: a) se persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y c) sea proporcional.

---

supuesto determinado, se concluyó que existe un desequilibrio entre la intensa afectación al derecho al libre desarrollo de la personalidad frente al grado mínimo en que se satisfacen los fines legislativos a través de la prohibición al consumo de marihuana. *Cfr.* Sentencia recaída al Amparo en Revisión 237/2014, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015, pp. 1-88.

<sup>335</sup> *Cfr. Ibidem*, pp. 82-86.

Para poder explicar lo establecido en líneas anteriores, se puede usar como ejemplo el artículo 115, fracción III, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala un catálogo amplio de servicios públicos que pueden prestar los municipios y que vale la pena señalar:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales
- b) Alumbrado público
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos
- d) Mercados y centrales de abasto
- e) Panteones
- f) Rastro
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento
- h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito
- i) Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.<sup>336</sup>

Del catálogo antes señalado, se aprecian varios derechos fiscales que pueden ser materia de controversia debido a la manera en la que se calculan. Un ejemplo de ellos es el servicio al alumbrado público que, si bien el cobro de dicho derecho, a través de las leyes de ingresos municipales, ha sido declarado inconstitucional, el argumento toral radica en la invasión de competencias y no en el tema abordado en la presente tesis. Para poner en contexto la anterior afirmación, se tiene el caso del cobro del Derecho al Alumbrado Público en la Ley de Ingresos del Municipio de San Andrés Cholula para el ejercicio fiscal 2019, donde el artículo 29 señala lo siguiente:

ARTÍCULO 29.- Los derechos por el servicio de alumbrado público, se causarán anualmente y se pagarán bimestralmente, aplicándole a la base a

---

<sup>336</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 115, fracción III.

que se refiere el Código Fiscal y Hacendario para el Municipio de San Andrés Cholula, las tasas siguientes:

I. Usuarios de tarifa 1, 2 y 3. 6.5%

II. Usuarios de tarifa OM, HM, HS y HSL. 2%.<sup>337</sup>

Asimismo, en relación con lo anterior, el Código Fiscal y Hacendario para el Municipio de San Andrés Cholula, en su artículo 201 señala textualmente lo siguiente:

Artículo 201.- Es base de estos derechos, el gasto total que implique al Municipio la prestación del servicio de alumbrado público, el cual se obtiene de la suma de los siguientes conceptos:

I = Gasto que representa para el Municipio la instalación de infraestructura del alumbrado público.

M = Gasto que representa para el Municipio el mantenimiento y conservación del alumbrado público.

S = Sueldos del personal encargado de realizar las tareas inherentes a la prestación del mismo.

R = Constitución de una reserva razonable para la reposición, mejoramiento y en su caso, expansión del servicio.

C = Gasto que representa para el Municipio el suministro de energía eléctrica para la prestación del servicio público a que se refiere este Capítulo.<sup>338</sup>

De los artículos previamente citados, se pueden observar diversas situaciones. La primera de ellas es que dicho municipio cobra, por un lado, los derechos por la prestación de los servicios públicos bajo la lógica del costo que le representa a dicho municipio la prestación de estos. Por el otro, el municipio cobra dicho servicio público en atención a una supuesta capacidad contributiva objetiva de los contribuyentes, toda vez que señala que el cobro se realizará tomando en consideración un porcentaje determinado de la totalidad del consumo de energía

---

<sup>337</sup> Ley de Ingresos de San Andrés Cholula para el ejercicio Fiscal 2019, Artículo 29.

<sup>338</sup> Código Fiscal y Hacendario para el Municipio de San Andrés Cholula, Artículo 201.

eléctrica que tenga el usuario de dichos servicios, siendo que el gobierno municipal podrá cobrar el 2.5% o 6.5% del total del pago de cada recibo emitido, conforme a la tarifa y periodicidad que les aplique a dichos usuarios. Ello implica que entre mayor sea el consumo de energía eléctrica, mayor será el cobro del derecho en cuestión.

El caso descrito sirve para vislumbrar el problema de fondo para el cálculo de los derechos y, a la vez, surgen diversas interrogantes. Se parte de la hipótesis, al igual que en la tesis citada en capítulos anteriores relacionada con el cobro de los servicios de agua potable en la Ciudad de México, de que los usuarios con un consumo elevado de los servicios de energía eléctrica pagarán una mayor cantidad de dinero por la prestación del servicio público de alumbrado en comparación con los usuarios que consuman menos energía eléctrica. La premisa, casi general, es que los contribuyentes con mayor poder económico pagarán más de lo que pagan los contribuyentes con menor nivel económico, pues ellos consumen una mayor cantidad de energía eléctrica.

Entonces, ¿qué pasa si se cobra el derecho de alumbrado público a una persona que no tiene alumbrado público en la calle donde se encuentra su domicilio o en su caso, si en la totalidad del municipio donde reside no existe una red pública suficiente para prestar el servicio al 100% a los espacios públicos municipales? ¿Qué pasa si se cobra dicho servicio de alumbrado público a una persona que por sus condiciones económicas no puede pagarlo?

Si, por ejemplo, se sustentara el cobro del derecho por el servicio de alumbrado público a una persona en condiciones de extrema pobreza, dicho cobro le causa perjuicio en su patrimonio, causando la ruina del contribuyente, ya que quizá estaríamos ante una situación donde el derecho en cuestión, además de que se está cobrando de manera unilateral al contribuyente, le está causando un detrimento considerable en su patrimonio.

Es en este momento y con dicho ejemplo donde toma relevancia el *test* de proporcionalidad, ya que, a la luz de dicho análisis, el derecho al alumbrado público en el municipio analizado resulta inconstitucional por ser violatorio de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad; toda vez que no existe un motivo o razón

por parte del legislador que justifique que el considerar un elemento externo en la determinación del monto de la cuota de dicho derecho, atiende a proteger o tutelar un principio o derecho fundamental, frente a los principios de proporcionalidad y equidad.

## V. ELEMENTOS CORRECTIVOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DE LOS DERECHOS FEDERALES Y EN LA CIUDAD DE MÉXICO

Como ya se analizó a lo largo del presente capítulo, la Corte ha resuelto que, para que los derechos cumplan con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, es menester que, en la determinación del monto de su cuota, no se tomen en cuenta elementos externos que no tienen relación directa con el costo del servicio, o bien con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público. Sin embargo, esa manera dicotómica de determinar el costo de un derecho, en algunos casos puede que colisionen derechos fundamentales reconocidos por la legislación.

Los derechos deben atender a la proporcionalidad y la equidad tributaria, así como también a las externalidades que pretendan regular, al mínimo vital exento, la no confiscatoriedad y a los fines extrafiscales, en atención a la ponderación tanto de principios como de derechos dentro del sistema constitucional mexicano y de un sistema convencional.

El mínimo vital exento y la no confiscatoriedad son dos elementos externos que constitucionalmente deben ser considerados en la determinación de las cuotas de los derechos, evitando la ruina del contribuyente y logrando así una verdadera justicia tributaria.

Al reconocer el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad como elementos correctivos en la determinación de las cuotas de los derechos, se permitiría una justicia tributaria más efectiva, en atención a que se estaría tomando en cuenta la verdadera aptitud y condición contributiva de la persona causante de la contribución, al considerar sus situaciones personales y familiares.

Asimismo, el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad son elementos que se deben valorar como partes integrantes de la actualización del concepto de justicia

tributaria. La justicia tributaria es un concepto que va evolucionando de acuerdo con las necesidades de los particulares y, por ende, el derecho debe irse adaptando a efecto de tutelarla de forma efectiva.

Por otro lado, como un tercer elemento correctivo de la cuota de los derechos se encuentran las finalidades extrafiscales que el Estado pretende conseguir con el establecimiento de un derecho. En la determinación de la cuota de los derechos pueden tomarse en cuenta elementos externos que no tengan relación directa con el costo del servicio y con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público, cuando se atiende a fines extrafiscales, buscando tutelar un derecho de mayor jerarquía a la proporcionalidad y equidad, siempre y cuando se justifique esta colisión de derechos a través de un *test* de proporcionalidad.

Cuando una contribución tiene como finalidad extrafiscal el tutelar o proteger un derecho fundamental o incluso un interés colectivo, puede colisionar con principios como los de proporcionalidad y equidad tributaria; sin embargo, su constitucionalidad dependerá de la justificación que el legislador exprese en la norma, sobre todo a través de una ponderación entre los derechos fundamentales o principios que se contraponen; esto a través de la aplicación del *test* o control de proporcionalidad para determinar la forma y el grado en que debería prevalecer el principio o derecho fundamental que se pretende tutelar, frente a los principios de proporcionalidad y equidad.

En este sentido, sí resulta constitucionalmente posible que el Estado, en busca de una finalidad extrafiscal en un derecho, pueda colisionar con algún principio tributario como lo es la proporcionalidad o la equidad, pero siempre y cuando se busque, a través de esa finalidad, tutelar garantías o derechos humanos de mayor jerarquía.

Ahora bien, los principios y derechos fundamentales, como lo establece Robert Alexy funcionan, pero no en la esfera de cumplimiento o no cumplimiento, sino que son mandatos de optimización. Por ende, los tres elementos correctivos de las cuotas de los derechos no implican un incumplimiento a los principios tributarios de proporcionalidad o equidad, sino que son elementos que optimizan la justicia tributaria. En este sentido, puede haber diferentes grados o medidas de

cumplimiento de los principios de proporcionalidad y equidad; esto va a depender de situaciones de hecho o de derecho. Cuando hay esta colisión entre derechos, entonces es necesario el *test* de proporcionalidad para determinar qué derecho va a prevalecer (por ejemplo, el principio no confiscatoriedad versus el principio de proporcionalidad tributaria).

Es así como se confirma la hipótesis del presente trabajo de investigación, esto es que si en el establecimiento de las cuotas de los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación que se encuentran contenidos en la legislación mexicana, se toman en cuenta elementos externos que no tienen relación directa con el costo del servicio, o bien con el grado de aprovechamiento del bien del dominio público, no es posible que se respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No obstante que la proporcionalidad y la equidad tributaria pueden colisionar con el mínimo vital exento y con la no confiscatoriedad, lo cierto es que sí resulta constitucional que en la determinación del monto de la cuota de los derechos se tomen en cuenta elementos externos que no tengan relación directa con el costo del servicio o con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público, siempre y cuando se tutelen derechos fundamentales como lo son el mínimo vital exento o la no confiscatoriedad de los causantes, como elementos correctivos de la cuota de los derechos que buscan una verdadera justicia tributaria.

En el mismo sentido, cuando el Estado persiga fines extrafiscales a través de un derecho y que, para ello, en la determinación de su cuota tomen en cuenta elementos externos, lo cierto es que colisionan los principios de proporcionalidad y equidad con otros derechos; sin embargo, su constitucionalidad se debe determinar a través de un *test* de proporcionalidad, el cual deberá revelar que dicha medida: a) persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y c) sea proporcional.

En este orden de ideas, la Ley Federal de Derechos como el Código Fiscal de la Ciudad de México, una en el marco de la administración pública federal y la otra en el marco de la administración pública local, son las normas jurídicas respectivas que regulan los derechos fiscales en sus órdenes de gobierno. Sin embargo, de la lectura integral de los derechos contemplados en ellas, se vislumbra el argumento sostenido en la presente investigación.

Para ejemplificar lo señalado, en un ejercicio de estudio de caso, se analizan los siguientes Derechos Fiscales: 1) el derecho por remisión del documento migratorio señalado en la fracción I del Artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos; 2) el derecho por la utilización del espacio aéreo y, en general, cualquier medio de propagación de las ondas electromagnéticas en relación con el uso de telecomunicaciones para el uso indígena de la Ley Federal de Derechos; 3) los derechos por expedición de documentos ordinarios y urgentes relacionados con los trámites del Registro Público de la Propiedad y de Comercio y del Archivo General de Notarías del Código Fiscal de la Ciudad de México; y 4) los derechos por expedición de licencias y permisos para conducir vehículos.

#### *1. Derecho por remisión de documento migratorio señalado en la fracción I del Artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos*

El artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos establece un catálogo de cuotas por diversos trámites migratorios que comienza por la recepción, estudio de la solicitud y expedición del documento objeto del trámite migratorio. Asimismo, en el citado artículo se establece que para el caso de la reposición de dichos documentos el cobro del derecho será el mismo que el establecido en cada una de las fracciones respectivas de dicho numeral.<sup>339</sup> A continuación, se citan los fragmentos relevantes de dicho artículo para el presente trabajo:

Artículo 8o. Por la recepción, estudio de la solicitud y, en su caso, la expedición del documento migratorio que acredita la condición de estancia se pagarán derechos conforme a las siguientes cuotas:

---

<sup>339</sup> *Cfr.* Ley Federal de Derechos, mayo de 2021, Artículo 8o.

I. Visitante sin permiso para realizar actividades remuneradas \$593.98  
[...]

IV. Visitante Trabajador Fronterizo \$415.97.

Por la reposición de los documentos contenidos en las fracciones I y IV de este artículo se pagará la misma cuota del derecho según corresponda. Respecto a las fracciones II, V, VI y VII la cuota aplicable será de \$1,358.73 [...]<sup>340</sup>

Al analizar de forma fragmentada el artículo citado, se pueden observar diversos supuestos. En primer lugar, el artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos indica que se cobrará un derecho por la solicitud de un servicio consistente en la recepción, estudio de solicitud y expedición de documento migratorio. El legislador al promulgar el artículo respectivo de la Ley Federal de Derechos estableció que para poder emitir un documento migratorio que acredite a un ciudadano extranjero, la Secretaría de Relaciones Exteriores realizará el estudio correspondiente el cual arroje como resultado si se otorga o no el documento migratorio, y la fracción I del artículo citado señala que por dicho trámite o servicio se deberá pagar un derecho con una cuota en cantidad de \$593.98 M.N.

Las dos ideas anteriores sí cumplen con los principios de proporcionalidad y equidad tributarios respecto de las cuotas de los derechos fiscales, consistentes en el costo que le genera al Estado la prestación de dicho servicio. En esa tesitura, el costo indicado corresponde a una serie de procesos, trámites y estudios respectivos, que representan para la Secretaría de Relaciones Exteriores el uso de recursos humanos, financieros y materiales.

Sin embargo, lo planteado en las líneas anteriores comienza a complicarse al materializarse la hipótesis contemplada en el segundo párrafo, la cual indica que en caso de que se requiera la reposición del documento indicado en la fracción I del artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos, el usuario de dicho servicio deberá pagar a la Secretaría de Relaciones Exteriores la misma cantidad indicada en la fracción I del citado artículo.

---

<sup>340</sup> *Idem.*

Para que exista una reposición, debe existir un trámite inicial con un resultado favorable que se materializa a través de la expedición del documento migratorio, pero el servicio por reposición de documento obtenido no tiene propiamente un estudio de la solicitud, en virtud de que únicamente representa emitir nuevamente el documento que previamente el contribuyente hubiere obtenido.

Por lo que respecta al párrafo anterior, se aprecia que no guarda relación de manera proporcional ni equitativa la cuota por derechos de la reposición del documento, ya que resulta más que evidente que el Estado no incurre en los mismos gastos por un primer trámite de dicho documento, que por la sola reimpresión de este.

Para abundar más en el caso señalado, el numeral 18-A de la misma Ley de Federal de Derechos señala que del total de ingresos generados por la recaudación de la Fracción I del artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos, un porcentaje determinado se aplicará al Instituto Nacional de Migración y el resto se aplicará políticas públicas que incentiven el turismo nacional:

Artículo 18-A. Los ingresos que se obtengan por la recaudación del derecho establecido en la fracción I del artículo 8o. de la presente Ley, por lo que se refiere a los Visitantes sin permiso para realizar actividades remuneradas que ingresen al país con fines turísticos, se destinarán en un 20% al Instituto Nacional de Migración para mejorar los servicios que en materia migratoria proporciona, y el 80% restante se destinará para estudios, proyectos e inversión en infraestructura que determine el Gobierno Federal con objeto de conectar, fortalecer, generar accesibilidad, iniciar o mejorar los destinos turísticos del país, entre otros.<sup>341</sup>

En alcance a la fracción I del Artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos, el primer párrafo del artículo 18-A señala que, del total del importe de lo recaudado, el 20% será destinado para el Instituto Nacional de Migración y el restante, como consecuencia extrafiscal, para políticas públicas y planes de gobierno que busquen

---

<sup>341</sup> *Ibidem*, Artículo 18-A.

mejorar las condiciones de los destinos turísticos del país.<sup>342</sup> Ahora bien, el supuesto del cobro señalado en el segundo párrafo del artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos aplica de igual manera para los fines extrafiscales del primer párrafo del artículo 18-A de la citada ley.<sup>343</sup>

Sin embargo, en relación con la obligación establecida en el segundo párrafo del artículo 8o. de la Ley Federal de Derechos, el legislador no ponderó en ningún momento los derechos y principios que se encontraban circundantes al supuesto normativo.

Lo anterior cobra sentido al colocar en una balanza las finalidades extrafiscales de la norma, así como el costo del servicio que representa la emisión de dicho documento, versus los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

El cobro por la reposición del documento por parte de las autoridades correspondientes con la misma cuota como si el trámite fuera a realizarse por primera ocasión, no representa más que un exceso en cuanto al cálculo de la cuota de dicho derecho fiscal.

## *2. Derecho por la utilización del espacio aéreo y, en general, cualquier medio de propagación de las ondas electromagnéticas en relación con el uso de telecomunicaciones para el uso indígena, de la Ley Federal de Derechos*

El artículo 239 de la Ley Federal de Derechos establece que las personas, sean físicas o morales, que usen o aprovechen el espacio aéreo relacionado con la propagación de ondas electromagnéticas, tendrán que pagar el derecho por uso de dicho espectro electromagnético en términos del numeral 240 y posteriores relacionados al uso del espectro electromagnético. Ahora bien, el citado artículo indica que existen exenciones para grupos sociales con condiciones particulares que requieren de una tutela con mucha amplitud. Los párrafos sexto y séptimo del artículo 239 de la Ley Federal de Derechos señalan lo siguiente:

---

<sup>342</sup> Cfr. Medina, Marco, *Iniciativa que reforma el artículo 18-a de la Ley Federal de Derechos*, Palacio Legislativo de San Lázaro, 2018.

<sup>343</sup> Cfr. Ley Federal de Derechos, mayo de 2021, Artículo 8o.

Los concesionarios de espectro radioeléctrico para servicios de telecomunicaciones para uso social indígena que no tengan relación ni vínculos de tipo comercial, organizativo, económico o jurídico con concesionarios del espectro radioeléctrico para uso comercial que generen influencia directa o indirecta en la administración u operación de la concesión, estarán exentos del pago de los derechos por el uso del espectro radioeléctrico previstos en el presente Capítulo.

Para efectos de acceder al beneficio previsto en el párrafo anterior, los titulares de las concesiones, durante el ejercicio fiscal anterior al que corresponda el pago, no deberán incurrir en la causal de revocación establecida en la fracción XIV del artículo 303 de la Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión, de lo contrario se deberá cubrir el monto del derecho correspondiente. Para el caso de nuevos concesionarios del espectro radioeléctrico para servicios de telecomunicaciones para uso social indígena, no será aplicable el requisito previsto en el presente párrafo durante el primer ejercicio fiscal de vigencia de la concesión correspondiente.<sup>344</sup>

El primer punto a abordar consiste en si dicho derecho guarda proporcionalidad y equidad en relación con la utilización del espectro radioeléctrico siempre que sea utilizado para uso social indígena. No debe pasar inadvertido que el presente derecho se cobra por la utilización de bienes de dominio público de la nación, que en el presente caso consiste en el espacio aéreo.

En caso de que dicho espacio aéreo fuera utilizado por alguna persona física o moral que, en términos prácticos, se atribuyera “mercantilidad”, entonces dichas personas estarían sujetas a lo señalado en la Ley Federal de Derechos y a los principios constitucionales. El artículo 27 de la Constitución Federal señala, en resumen, que los bienes de dominio público de la nación podrán ser utilizados y

---

<sup>344</sup> *Ibidem*, Artículo 239.

explotados por particulares, sean personas físicas o personas jurídicas, siempre con la autorización y aprobación de la federación.<sup>345</sup>

Ahora, el principio constitucional dicta que los bienes de dominio público de la nación podrán ser utilizados, bajo la figura que para el caso corresponda, por particulares siempre que se cumpla con la normatividad aplicable y que, generalmente, llevan consigo una contraprestación materializada en un derecho fiscal.

Por otro lado, el derecho señalado en el artículo 239 de la Ley Federal de Derechos lleva consigo una carga relacionada con los derechos fundamentales, siendo en este caso aquellos consagrados para las comunidades originarias. El artículo 2o. de la Constitución Federal otorga un catálogo amplio de derechos para las personas indígenas y las comunidades originarias. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis aislada CCXII/2009 otorgó una interpretación robusta respecto del artículo constitucional citado, misma que a la letra indica lo siguiente:

PERSONAS INDÍGENAS. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 2o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. AUTOADSCRIPCIÓN.

El artículo 2o. de la Constitución Federal, reformado el catorce de agosto de dos mil uno, ofrece una respuesta normativa a aspectos determinantes de nuestra historia y de nuestra identidad como sociedad que están en el núcleo de muchos de los vectores de desventaja e injusticia que afectan a los ciudadanos. Sin embargo, como esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de subrayar al resolver los amparos directos en revisión 28/2007 y 1851/2007, las dificultades que enfrenta una corte de justicia al intentar determinar quiénes son las "personas indígenas" o los "pueblos y comunidades indígenas" a quienes aplican las previsiones constitucionales anteriores son notables; dichos conceptos, de sustrato originalmente antropológico y sociológico, deben

---

<sup>345</sup> *Cfr.* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 27.

adquirir un significado específicamente jurídico, cuya concreción viene dificultada por la intensa carga emotiva –tradicionalmente negativa y sólo recientemente transformada en algún grado– que gravita sobre ellos. La arquitectura del artículo 2o. de la Constitución Federal prevé que exista un desarrollo normativo mediante el cual el legislador ordinario concrete los conceptos, derechos y directrices que contiene, pero mientras este desarrollo no exista, o exista solo parcialmente, los tribunales de justicia se ven a menudo confrontados directamente con la tarea de delimitar esas categorías de destinatarios en cumplimiento de su deber de atenerse a la fuerza vinculante y a la aplicabilidad directa de muchas de ellas. En el desarrollo de esa tarea deben tomar en consideración que el texto constitucional reconoce, en primer lugar, la importancia de la articulación (total o parcial) de las personas en torno a instituciones sociales, económicas, culturales y políticas (en el caso de los pueblos indígenas), así como de la identificabilidad de algún tipo de unidad social, económica y cultural en torno a un territorio y a ciertos usos y costumbres (en el caso de las comunidades indígenas). Asimismo, la Constitución –siguiendo en este punto al convenio 169 de la Organización Internacional del Trabajo– no encierra ambigüedad alguna en torno al imperativo de tomar la autoconciencia o la autoadscripción como criterio determinante al señalar que "la conciencia de su identidad indígena deberá ser criterio fundamental para determinar a quiénes se aplican las disposiciones sobre pueblos indígenas". Por tanto, en ausencia de previsiones específicas que regulen el modo en que debe manifestarse esta conciencia, será indígena y sujeto de los derechos motivo de la reforma constitucional, aquella persona que se autoadscriba y autoreconozca como indígena, que asuma como propios los rasgos sociales y las pautas culturales que caracterizan a los miembros de los pueblos indígenas. La apreciación de si existe o no existe una autoadscripción indígena en un caso concreto debe descansar en una consideración completa del caso, basada en constancias y actuaciones, y debe realizarse con una actitud orientada a favorecer la eficacia de los

derechos de las personas, sobre todo en casos penales y en aquellos que prima facie parecen involucrar a grupos estructuralmente desaventajados. Amparo directo en revisión 1624/2008. 5 de noviembre de 2008. Mayoría de tres votos. Disidentes: José de Jesús Gudiño Pelayo y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.<sup>346</sup>

Ahora bien, al tenor de la reforma Constitucional del 06 de junio de 2011, es vinculante el control de convencionalidad por parte de las autoridades del Estado México. En esa tesitura, tampoco pasa inadvertido el artículo 27 del Convenio No. 169 Sobre Pueblos Indígenas y Tribales en Países Independientes, el cual indica que las autoridades de los países en cuestión deberán hacer valor los derechos relacionados con las comunidades indígenas, incluyendo, entre ellos, los derechos relacionados con los medios de comunicación.<sup>347</sup>

---

<sup>346</sup> Tesis: 1a. CCXII/2009, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 291.

<sup>347</sup> CONVENIO (No. 169) SOBRE PUEBLOS INDÍGENAS Y TRIBALES EN PAÍSES INDEPENDIENTES. Artículo 27.

1. Los programas y los servicios de educación destinados a los pueblos interesados deberán desarrollarse y aplicarse en cooperación con éstos a fin de responder a sus necesidades particulares, y deberán abarcar su historia, sus conocimientos y técnicas, sus sistemas de valores y todas sus demás aspiraciones sociales, económicas y culturales.

2. La autoridad competente deberá asegurar la formación de miembros de estos pueblos y su participación en la formulación y ejecución de programas de educación, con miras a transferir progresivamente a dichos pueblos la responsabilidad de la realización de esos programas, cuando haya lugar.

3. Además, los gobiernos deberán reconocer el derecho de esos pueblos a crear sus propias instituciones y medios de educación, siempre que tales instituciones satisfagan las normas mínimas establecidas por la autoridad competente en consulta con esos pueblos. Deberán facilitárseles recursos apropiados con tal fin.

En este momento es pertinente analizar si el *test* de proporcionalidad resulta un elemento suficiente para justificar la exención del cobro del espacio aéreo a las comunidades indígenas siempre que se cumplan para la finalidad de uso comunitario. Respecto de la aplicación del *test* de proporcionalidad en sentido estricto, el legislador ponderó adecuadamente los principios o derechos que entraron en colisión. Ello es así pues no se perdió de vista que aquellos derechos fundamentales contemplados en el artículo 2o. de la Constitución Federal, en el que existe una amplia protección a las comunidades originarias, buscan proteger a sus integrantes. Tratar a las comunidades originarias como cualquier empresa de capital privado, para efectos del cobro de los derechos del uso o aprovechamiento del espacio aéreo, relacionado con la propagación de ondas electromagnéticas, vulneraría indudablemente a las comunidades originarias.

Del resultado del *test* anterior se concluye que la afectación a los derechos de las comunidades indígenas respecto del uso del espacio aéreo es superior a la afectación que tendría el Estado por el detrimento en el pago por la utilización de bienes del dominio público de la nación.

### *3. Derechos por expedición de documentos ordinarios y urgentes relacionados con los trámites del Registro Público de la Propiedad y de Comercio y del Archivo General de Notarías, del Código Fiscal de la Ciudad de México*

El artículo 198 del Código Fiscal de la Ciudad de México establece que para la expedición de documentos relacionados con la fracción II, III, IV y V de dicho numeral se pagarán por concepto de derechos, cuotas que se dividirá por su calidad de ordinario y urgentes. Se cita a la letra el artículo correspondiente:

ARTÍCULO 198.- Por la expedición de los documentos en que consten los actos que a continuación se relacionan, se pagarán por concepto de derechos, las siguientes cuotas:

a). Ordinario \$669.00

b). Urgente \$1,339.00

II. Informe y/o constancia solicitados por autoridades de la Federación, de las Entidades Federativas, Municipios u organismos de ellos, por cada inmueble o persona física o moral \$1,244.00

No se generará el cobro de los derechos previstos en esta fracción cuando la prestación del servicio la requieran el Poder Judicial de la Federación y de la Ciudad de México, así como el Ministerio Público Federal y local, en el ejercicio de sus funciones.

III. Certificados de adquisición o enajenación de bienes inmuebles por un período de veinte años a la fecha de expedición \$601.00

IV. Por la investigación registral y, en su caso, el certificado de no inscripción de un bien inmueble, por cada periodo de cinco años a partir del año de 1871, \$426.00

V. Por copia certificada de asientos registrales de un folio o de una partida de los libros \$1,653.00

No se generará el cobro de los derechos previstos en esta fracción cuando se trate de asientos relativos a medidas cautelares respecto del procedimiento de extinción de dominio.

En el caso de que la copia certificada a que refiere esta fracción, exceda de 50 hojas, se cobrará por cada hoja adicional \$14.00

VI. Por el certificado de inscripción \$1,653.00

No se generará el cobro de los derechos previstos en esta fracción cuando se trate del procedimiento de extinción de dominio.

Las cuotas a que se refiere este artículo comprenderán la búsqueda de antecedentes registrales, independientemente del resultado de la misma.<sup>348</sup>

De la lectura que se realice al artículo transcrito, se advierten las siguientes afirmaciones: 1) el pago por los derechos derivados de los servicios señalados en el citado artículo tendrán dos calidades específicas, correspondiéndoles una cuota determinada a cada una, la primera en calidad ordinaria y la segunda en calidad de urgente; 2) por cualquiera de los servicios indicados en las diversas fracciones de

---

<sup>348</sup> Código Fiscal de la Ciudad de México, Artículo 198.

dicho artículo, se causará el pago de una cuota determinada, es decir, por cada supuesto contemplado en cada una de las fracciones, el pago de la cuota será distinto; 3) aunado al pago indicado en las fracciones del artículo 198 del Código Respectivo, el contribuyente deberá pagar una cuota adicional por la condición de temporalidad en la que necesite el trámite que está solicitando, es decir, si lo requiere de manera urgente deberá pagar la cantidad de \$1,339.00 M.N., y si lo requiere en calidad de ordinario deberá pagar la cantidad de \$669.00 M.N., adicionales al costo del propio trámite que realice el contribuyente.

Como se ha establecido a lo largo del presente trabajo, la oficina registral respectiva debe cobrar por el servicio prestado con base en determinados factores, siendo uno de ellos el costo que le representa a dicha dependencia la expedición del documento. Sin embargo, el primer párrafo del citado artículo rompe con la lógica del cobro, toda vez que la cuota de los derechos se vincula de forma directa con las fracciones del citado artículo y no por la celeridad con la que realicen el trámite.

En el caso específico, el legislador no plasmó en la redacción del citado artículo la posibilidad de tomar en consideración el exento mínimo vital y la no confiscatoriedad para la determinación de la proporcionalidad y la equidad en el cobro del derecho. Las únicas opciones existentes son el pago del derecho para un trámite determinado y el pago de una cuota adicional para el trámite de ese mismo derecho, pero para que el servicio prestado sea mucho más rápido.

Sin embargo, no existe posibilidad de que los contribuyentes que requieran de dicho servicio público puedan tener un tratamiento distinto al resto de los contribuyentes, pues en ningún momento el citado derecho toma en cuenta elementos del causante del derecho. ¿Es justo que un contribuyente que se encuentra en el universo de contribuyentes que tienen acceso al mínimo vital, se le aplique el pago del citado derecho?

En suma, el Derecho por expedición de documentos ordinarios y urgentes relacionados con los trámites del Registro Público de la Propiedad y de Comercio y del Archivo General de Notarías, del Código Fiscal de la Ciudad de México, no tutela

en ninguna circunstancia el exento mínimo vital y tampoco la no confiscatoriedad como elementos rectores de la proporcionalidad y equidad en los derechos.

#### *4. Derechos por expedición de licencias y permisos para conducir vehículos*

El artículo 229 del Código Fiscal de la Ciudad de México establece que los servicios relacionados con las licencias y permisos para conducir vehículos tendrán un costo específico por el tipo de unidad del que se trate. Sin embargo, el propio artículo también señala que, para expedir las licencias de conducir en específico, el costo de estas variará con base en la temporalidad que se plasme en dicho documento, es decir, la duración de la vigencia de estas. Así, por ejemplo, para la licencia tarjetón tipo B, C, D y E, contemplados en las fracciones III, IV, V y VI del citado artículo, la cuota del derecho será distinta si la vigencia del documento es por dos años o por tres años.<sup>349</sup>

Ahora bien, se debe considerar que el derecho en este supuesto debe representar en una primera instancia el costo que al Estado representa prestar dicho servicio. El trámite de emisión de licencia de conducir inicia con la solicitud por parte de la persona que desee obtener dicho documento y culmina, de ser procedente, con el otorgamiento del tarjetón correspondiente. Sin embargo, el trámite es exactamente igual para los tarjetones tipo B, C, D y E, sea para dos o para tres años; asimismo, el costo que le representa a la autoridad prestar dicho servicio es exactamente el mismo para ambos supuestos.

Resulta oportuno enfatizar que la variación en los costos del servicio señalado no tiene relación directa o indirecta con algún tipo de política del Estado o con algún control de conductas regulables que representen externalidades negativas para la autoridad administrativa.

---

<sup>349</sup> *Ibidem*, Artículo 229.

## CONCLUSIONES

Conforme a la teoría del contrato social, el Estado nace de la voluntad del pueblo, siendo este el que legitima su actuar y le otorga determinadas potestades, entre ellas la tributaria. Por lo tanto, el Estado tiene como finalidad el bien común o la satisfacción de las necesidades colectivas, donde actualmente dicha finalidad incluye garantizar los derechos humanos de los contribuyentes.

Es así como la idea de que los individuos tienen que contribuir al gasto público se justifica en que, para que el Estado cumpla con su finalidad de garantizar el bien común, la satisfacción de las necesidades colectivas o los derechos humanos necesita que los individuos asuman una parte de las cargas públicas.

En ese sentido, la distribución de las cargas públicas debe ser justa. Por lo cual, existen diversas maneras de distribuir las cargas públicas, dos de ellas son conforme la capacidad contributiva (en el caso de los impuestos) y a la equivalencia de los bienes recibidos (en el caso de los derechos).

De tal forma, el Estado tiene como única finalidad el velar por el interés colectivo, esto a través de la satisfacción de determinadas necesidades sociales, siendo que estas necesidades sociales han ido cambiando y evolucionando con el tiempo por factores sociales, culturales y económicos. Ante esta mutación de las necesidades sociales, el Estado tiene que irse adaptando de tal forma que pueda seguir cumpliendo su finalidad. Por ende, las leyes y, muy específicamente, la Constitución, así como su forma de interpretarlas y aplicarlas tienen que ser dinámicas, de tal forma que reconozcan, en favor de los gobernados, estas necesidades sociales.

El objetivo general de la presente investigación consistió en determinar si es posible que todos los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación que se encuentran contenidos en la legislación federal y en la Ciudad de México, respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como objetivos específicos de la investigación se destacan los siguientes dos: a) delimitar el alcance de los principios de proporcionalidad y equidad en los

derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación y, de esta forma, poder determinar cómo pueden ser respetados estos principios por el legislador al establecer los derechos; y b) determinar si el hecho de que se tomen en cuenta elementos externos en la determinación de las cuotas de los derechos implica una violación a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, o bien, si en algunos casos resulta justificable el vulnerar estos principios tributarios con tal de proteger otros derechos fundamentales de los particulares, buscando así una mayor justicia tributaria.

Partiendo de ello, se señala que, derivado del análisis efectuado a lo largo de la presente investigación, en México existen diversos tipos de contribuciones, entre ellos los impuestos y los derechos.

La característica principal de los impuestos, como quedó expuesto, es que se exigen porque existe una manifestación o índice de riqueza en el sujeto causante que produce capacidad de pago de la contribución, esto es, capacidad contributiva. Esta manifestación de riqueza debe encontrarse precisamente en el hecho imponible del impuesto; de tal forma, el legislador, al establecer un impuesto en una ley, debe cuidar que ese supuesto jurídico hipotético, en caso de materializarse por parte del sujeto pasivo del impuesto, le genere una modificación positiva en su patrimonio o riqueza, de modo que pueda sacrificar una parte de esa riqueza y pagar el impuesto.

Por su parte, los derechos son aquellas contribuciones que aportan las personas físicas o morales para cubrir el gasto público causado por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público, sin que en la determinación de la cuota el legislador pueda tomar en cuenta un elemento externo, como puede ser la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Ahora bien, a pesar de que el legislador tiene amplio margen en el establecimiento de las contribuciones, no se debe perder de vista que debe cumplir con los principios tributarios de vinculación al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad al momento de su determinación en el sistema jurídico, así como también en su establecimiento velar por una verdadera justicia tributaria, evitando

violaciones a derechos humanos que conlleven perjuicios económicos o financieros en beneficio único y exclusivo del Estado.

En el caso de los derechos por la prestación de servicios públicos, fue claro que el Pleno del Máximo Tribunal Constitucional ha determinado por jurisprudencia<sup>350</sup> que, para que los mismos respeten los principios de proporcionalidad y equidad, en la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta únicamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

Mientras que, por lo que toca a los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, ha determinado por jurisprudencia<sup>351</sup> que, para que cumplan con los principios señalados, el Estado solo puede determinar su cuota tomando en cuenta el grado de aprovechamiento de los bienes del dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro.

Se concluye que la regla para determinar la proporcionalidad y la equidad en los impuestos y en los derechos es distinta; máxime que el Tribunal Supremo ya ha resuelto que en la determinación de las cuotas de los derechos no pueden tomarse en cuenta elementos externos como lo es la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En particular, en el caso de los derechos, la proporcionalidad y la equidad tributaria no implican el hecho de tributar conforme a la capacidad contributiva, sino conforme al costo del servicio prestado o el grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público sin que este se vuelva ruinoso; aunque ha quedado claro que se

---

<sup>350</sup> Tesis P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 41.

<sup>351</sup> Tesis 2a./J. 27/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1031.

debe tener capacidad contributiva en el sentido de estar por encima del mínimo vital exento para así poder cubrir el monto correspondiente.

Es a raíz de lo anterior que surge la interrogante sobre lo que sucede en el caso de las personas que no pueden costear esta equivalencia, respecto a si deben o no tomarse en cuenta las condiciones subjetivas de cada contribuyente al determinar dicha cuota; esto es, condiciones tales como la capacidad económica o la situación personal del sujeto pasivo frente al tributo, a fin de respetar los derechos fundamentales del individuo, tales como el derecho al mínimo vital exento y la no confiscatoriedad.

Tal y como ha quedado señalado, el criterio de la Corte ha sido que no se deben tomar en cuenta elementos externos que no tengan relación directa con el costo de los servicios, o bien con el grado de aprovechamiento o desgaste del bien de dominio público de la nación. Sin embargo, se critica que no se haya referido al mínimo vital exento y a la no confiscatoriedad como elementos externos que constitucionalmente sí pueden ser considerados en la determinación de las cuotas de los derechos, incluso atendiendo a una finalidad extrafiscal que consiste en evitar la ruina de determinados sujetos pasivos.

Lo anterior cobra lógica si se toma en cuenta que los hechos imponibles en los derechos no consisten en actos, actividades, ingresos, utilidades o negocios jurídicos que generen una modificación positiva en el patrimonio del sujeto pasivo y que le genere capacidad contributiva objetiva. Es evidente que el recibir un servicio público por parte del Estado, o bien el usar o aprovechar un bien de dominio público de la Nación, no produce una modificación positiva en el patrimonio que genere una capacidad de pago, pues resultan hechos imponibles que no están en conexión con un hecho económico, sino que incluso pueden estar conectados con una carencia de poder económico.

Por tal motivo, sería inconstitucional que, en el establecimiento del monto de la cuota de los derechos, se atendiera a un elemento externo como es una supuesta capacidad contributiva del sujeto pasivo de la contribución. Entendiendo que la capacidad contributiva se genera por la realización o materialización del hecho imponible por parte del causante de un impuesto; por ejemplo, la persona física que

obtiene un ingreso por sueldos y salarios superior al salario mínimo o la que obtiene un ingreso derivado de una prestación de un servicio personal independiente.

No obstante, el mínimo vital exento y la no confiscatoriedad son dos elementos correctivos que constitucionalmente deben ser considerados en la determinación de las cuotas de los derechos, evitando la ruina del contribuyente y logrando así una verdadera justicia tributaria. Asimismo, se reitera que son elementos que se deben valorar como partes integrantes de la actualización del concepto de justicia tributaria.

Por otro lado, como un tercer elemento correctivo de la cuota de los derechos, se encuentran las finalidades extrafiscales que el Estado pretende conseguir con el establecimiento de un derecho. En la determinación de la cuota de los derechos pueden tomarse en cuenta elementos que no tengan relación directa con el costo del servicio y con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público, cuando se atiende a fines extrafiscales, buscando tutelar garantías o derechos humanos diversos a la proporcionalidad y equidad, siempre y cuando se justifique esta colisión de derechos a través de un *test* de proporcionalidad.

Cuando una contribución tiene como finalidad extrafiscal el tutelar o proteger un derecho fundamental o incluso un interés colectivo, puede colisionar con principios como los de proporcionalidad y la equidad tributaria; sin embargo, su constitucionalidad dependerá de la justificación que el legislador exprese en la norma, sobre todo a través de una ponderación entre los derechos fundamentales o principios que se contraponen. Esto a través de la aplicación del *test* o control de proporcionalidad para determinar la forma y el grado en que debería prevalecer el principio o derecho fundamental que se pretende tutelar, frente a los principios de proporcionalidad y equidad.

En este sentido, sí resulta constitucionalmente posible que el Estado, en busca de una finalidad extrafiscal en un derecho, pueda colisionar con algún principio tributario como lo son la proporcionalidad y la equidad, pero siempre y cuando se busque, a través de esa finalidad, tutelar garantías o derechos humanos de los contribuyentes.

Sin embargo, hay ocasiones en que la cuota de los derechos no se ajusta al costo del servicio o grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público y toma elementos externos como la capacidad contributiva del sujeto contribuyente; también hay ocasiones en que, si la cuota del derecho se ajusta al costo del servicio o grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público, se afectaría otro derecho o principio. En el primer caso, si la cuota del derecho toma en consideración elementos externos, dicha cuota sería inconstitucional.

En el segundo caso, si el cumplimiento de los principios de proporcionalidad y equidad en los derechos lleva a la afectación de otros principios o derechos, o finalmente a la injusticia tributaria, entonces se necesitan mecanismos correctivos en el establecimiento de la cuota de los derechos en los cuales se preserve el derecho al mínimo vital, el principio de no confiscatoriedad y el reconocimiento de fines extrafiscales en beneficio del individuo y de sus derechos fundamentales, dado que no se debe generar una situación de pobreza a la persona ni incurrir en aportaciones excesivas. Empero, ello solo es necesario en el caso de que se colisione con otro principio o derecho tributario, después de la realización del *test* de proporcionalidad.

Es decir, cuando colisionan los principios de proporcionalidad y equidad en la asignación de la cuota tributaria con el derecho al mínimo vital, con la no confiscatoriedad, o bien con un fin extrafiscal que pretende conseguir el Estado, es necesario determinar qué derecho o principio debe subsistir en cada caso concreto, de tal forma que se optimicen los principios y derechos hasta el mayor grado posible.

Tal situación se puede ver de forma clara en los distintos casos de la Corte Europea, donde el acceso a la impartición de justicia prevaleció como una optimización hasta el mayor grado posible del derecho en cierta contraposición a la imposición de las tasas que regulan su acceso. Esto fue en beneficio del derecho fundamental que le asiste a cada individuo, puesto que de no respetar dicha garantía la medida tomada, resultaría tanto ruinoso como violatoria de principios y derechos tanto nacionales como internacionales.

Dado que los principios no oscilan en el plano del cumplimiento o del incumplimiento, sino que como mandatos de optimización que ordenan la

realización de determinadas acciones o conductas en la mayor medida posible y son cumplidos en diferentes grados y que la medida de su cumplimiento depende de las propias situaciones de hecho y de derecho, la colisión con otros principios o derechos implica que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria deben ser cumplidos en el mayor grado posible. Es decir, al 100% si no colisionan con algún otro derecho, pero si colisionan con otro derecho o principio (mínimo vital, no confiscatoriedad, acceso a la justicia, derecho al medio ambiente o cualquier otro principio o derecho que posiblemente busque tutelar una finalidad extrafiscal), entonces podrán no ser cumplidos al 100% sin que ello implique que el derecho, o la asignación de la cuota del derecho, no esté cumpliendo con los aludidos principios.

No obstante, ante esta colisión de derechos, lo cierto es que sí resulta constitucional que en la determinación del monto de la cuota de los derechos se tomen en cuenta estos tres elementos correctivos de la cuota de los derechos, aunque no tienen relación directa con el costo del servicio o con el grado de aprovechamiento del bien de dominio público, toda vez que son elementos que buscan una verdadera justicia tributaria.

En el mismo sentido, cuando el Estado persiga fines extrafiscales a través de un derecho y que, para ello, en la determinación de su cuota tome en cuenta elementos correctivos, lo cierto es que colisionan los principios de proporcionalidad y equidad con otros derechos; sin embargo, su constitucionalidad dependerá de la justificación que el legislador exprese en la norma, sobre todo a través de una ponderación entre los derechos fundamentales o principios que se contraponen, esto a través de la aplicación del *test* o control de proporcionalidad para determinar la forma y el grado en que debería prevalecer el principio o derecho fundamental que se pretende tutelar, frente a los principios de proporcionalidad y equidad.

Por lo que hace a la hipótesis de la presente investigación: si en el establecimiento de las cuotas de los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación que se encuentran contenidos en la legislación mexicana, se toman en cuenta elementos externos que no tienen relación directa con el costo del servicio, o bien con el grado de

aprovechamiento del bien del dominio público, no es posible que se respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por todo lo anterior, si se toman en cuenta el derecho al mínimo vital, cuestiones extrafiscales o el principio de no confiscatoriedad en la asignación de la cuota de los derechos, es posible que todos los derechos respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siempre y cuando se determine qué derecho o principio subsiste después de haber realizado el *test* de proporcionalidad incluso en sede legislativa. Por otra parte, si se toman en cuenta elementos externos al costo del servicio o al grado de aprovechamiento del bien público, tal como la capacidad contributiva, no es posible que se respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A respuesta directa a la pregunta de investigación: ¿es posible que todos los derechos por servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, que se encuentran contenidos en la legislación federal y de la Ciudad de México, respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?, se puede señalar que sí es posible.

## BIBLIOGRAFÍA

- ABBAMONTE, GIUSEPPE, *Principios de Derecho de la Hacienda Pública*, trad. de Sandra Cardona, Bogotá, Temis, 2009.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CESAR, *Derecho Financiero y Tributario: Hacienda pública II*, Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 1983.
- ALEXY, ROBERT, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- , *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, trad. de Carlos Bernal Pulido, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.
- ÁLVAREZ-OSSORIO, FERNANDO, “Tasas Judiciales: entre principio de proporcionalidad y política de derechos fundamentales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, No. 100, enero-abril de 2014.
- AMATUCCI, ANDREA Y GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO, “El concepto de Tributo”, en Amatucci, Andrea (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, t. I, Bogotá, Temis, 2001.
- ARISTÓTELES, *Ética nicomáquea; La política*, 24a. ed., México, Porrúa, 1987, pp. 346-348.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2003.
- ARROYO, MIGUEL, voz “Derecho” en Carpizo, Jorge (coord.), *Diccionario Jurídico Mexicano*, t. II, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1983, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1170/8.pdf>
- ATENCIO VALLADARES, GILBERTO, “Tributación, regulación y principio de no confiscación en Venezuela”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Bogotá, Núm. 73, 2015.
- ATIENZA RODRÍGUEZ, MANUEL, *et al.*, *Las piezas del derecho*, Barcelona, Ariel, 2005.
- BARQUERO ESTEVAN, JUAN MANUEL, *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

CALAFELL, JORGE E., "Teoría General de la Concesión", *Jurídica, anuario de derecho de la universidad iberoamericana*, México, No. 26, 1996.

CÁRDENAS GRACIA, JAIME, *Del estado absoluto al estado neoliberal*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017.

CARPIZO MCGREGOR, JORGE, voz "Federación", en Jorge Carpizo (coord.), *Diccionario Jurídico Mexicano*, 1983, t. IV, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

CARRASCO IRIARTE, HUGO, *Derecho Fiscal I*, 6a. ed., México, Iure editores, 2011.

-----, *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3a. ed., México, Oxford, 2007.

CIENFUEGOS SALGADO, DAVID, *et al.*, *Estado, Derecho y Democracia en el momento actual, contexto y crisis de las constituciones contemporáneas*, México, Fondo Editorial Jurídico, 2008.

CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Costa Rica, 1999.

CÓDIGO FISCAL ALEMÁN, 1 de octubre de 2002, [http://www.gesetze-internet.de/englisch\\_ao/index.html](http://www.gesetze-internet.de/englisch_ao/index.html)

CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO, mayo de 2021.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, mayo de 2021.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 1938.

CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE MORELOS, mayo de 2017.

CÓDIGO FISCAL Y HACENDARIO PARA EL MUNICIPIO DE SAN ANDRÉS CHOLULA.

CONSTITUCIÓN DE APATZINGÁN, 1812, México.

CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA, Ley N° 24.430, 1995.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, mayo de 2021.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA ESPAÑOLA, 1978

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, mayo de 2021.

CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, mayo de 2021.

CONVENIO (No. 169) SOBRE PUEBLOS INDÍGENAS Y TRIBALES EN PAÍSES INDEPENDIENTES.

CORTE IDH, *Caso Claude Reyes y otros vs Chile*, (Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia de 19 de septiembre de 2006, Serie C No. 151.

-----, *Caso Oscar Alberto Mohamed vs. Argentina*, (Sentencia), Sentencia de 23 de noviembre de 2012, Serie C No. 255.

CRESPO MENDOZA, JOSÉ ANTONIO, *Para entender el estado*, México, Nostra, 2008.

DE AQUINO, SANTO TOMÁS, *Suma Teológica*, 4a. ed., Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 2001.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, *Derecho Financiero Mexicano*, 15a. ed., México, Porrúa, 1988.

DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y DEL CIUDADANO DE 1789.

DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS.

PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES.

PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS.

PROTOCOLO FACULTATIVO DEL PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO, *Principios de derecho tributario*, 5a. ed., México, Limusa, 2014.

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA.

DOMÍNGUEZ CRESPO, CÉSAR AUGUSTO, “El impuesto al valor agregado y los derechos humanos: principio de capacidad contributiva económica como derecho y garantía” en Ortega Maldonado, Juan Manuel (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, Porrúa, 2016.

-----, *Los fines extrafiscales de los tributos*, México, Porrúa, 2016.

DORANTES CHÁVEZ, LUIS L. *et al.*, *Derecho Fiscal*, México, Grupo Editorial Patria, 2012.

DUGUIT, LEÓN, *The concept of public service*, s.l.i., Yale Law Journal, núm. 5, marzo de 1923, <https://digitalcommons.law.yale.edu/yj/vol32/iss5/1/>

- FERNÁNDEZ RUIZ, JORGE, *El derecho administrativo y la administración pública*, México, Porrúa, 2016.
- FLORES SALGADO, LUCERITO LUDMILA, *Temas actuales de los derechos humanos de última generación*, México, Piso 15, 2015.
- FRAGA MAGAÑA, GABINO, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2000.
- FRANCISCO DE LA GARZA, SERGIO, *Derecho Financiero Mexicano*, 28a. ed., México, Porrúa, 2008.
- GARCÍA BUENO, MARCO CÉSAR, “Principios tributarios constitucionalizados: El principio de capacidad contributiva”, en Alvarado Esquivel, Miguel (Coord.), *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2008.
- GARCÍA BUENO, MARCO, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, en Ríos, Gabriela, (coord.), *Concepto de reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
- , *et al.*, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, (coord.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudio en homenaje a Héctor Fix Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008.
- GARCÍA SEPÚLVEDA, SAMUEL ALEJANDRO, “Delimitación de facultades la puerta al nuevo federalismo fiscal en México”, *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 39, julio-diciembre de 2018, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestionesconstitucionales/article/view/10492/13701>
- GARCÍA, ENOC, *Estudio financiero: poder tributario local México-España*, México, Universidad Autónoma de Tamaulipas, Ediciones UAT, 2015. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4382/7.pdf>
- GIANINI, ACHILLE DONATO, *Instituciones de derecho tributario*, trad. de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

- GIL VALDIVIA, GERARDO, "Contribución" en Carpizo, Jorge (coord.), *Diccionario Jurídico Mexicano*, t. II, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1983, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1169/12.pdf>
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS, *Derecho Financiero*, t. I., Buenos Aires, Depalma, 1982.
- GONZÁLEZ, EUSEBIO Y LEJEUNE, ERNESTO, *Derecho Tributario I*, 2a. ed., Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2000.
- GORDILLO, AGUSTÍN, "Capítulo XVII: El dominio público", en *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, 1a. ed., Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2013, t. 9.
- GROCIO, HUGO, *Del derecho, de la guerra y de la paz*, 3a. ed., España, Reus, 1928,  
<http://fama2.us.es/fde/ocr/2010/delDerechoDeLaGuerraYDeLaPazT1.pdf>.
- HAMILTON, A. L. et al., *El federalista*, 2a. ed., trad. de Gustavo R. Velasco, México, Fondo de Cultura Económica, 2001.
- HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del Ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- HICKS, JIM, *Los hititas*, México, Lito Offser Latina, 1979.
- HOBBSAWM, ERIC, *La era de la revolución 1789-1848*, trad. de Felipe Ximénez de Sandoval, Barcelona, Crítica, 1997.
- HUERTA OCHOA, CLAUDIA, *Conflictos normativos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005.
- IMMANUEL, KANT, *La paz perpetua*, s.l.i., Minimal, 2014.
- INDETEC, *El Régimen Jurídico de la Concesión en México*, México, INDETEC, 1993.
- LAMONT, JULIAN Y FAVOR, CHRISTI, "Distributive Justice", en N. Zalta, Edward (ed.) *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Stanford, , Stanford University, 2008.

LAYNEZ, JAVIER, "Facultades concurrentes y federalismo", en Esquivel, Gerardo, (coord.), *Cien ensayos para el Centenario*, t. II, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017.

LEY 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, *Boletín Oficial del Estado*, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963, España, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1963-22706>

LEY 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *Boletín Oficial del Estado*, núm. 227, 22 de septiembre de 2015, España, Sec. I, <https://www.boe.es/boe/dias/2015/09/22/pdfs/BOE-A-2015-10143.pdf>

LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *Boletín Oficial del Estado*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, <https://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>

LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, España.

LEY DE COORDINACIÓN FISCAL, mayo de 2021.

LEY DE INGRESOS DE LA CIUDAD DE MÉXICO, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2021, mayo de 2021.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2021, mayo de 2021.

LEY DE INGRESOS DE SAN ANDRÉS CHOLULA PARA EL EJERCICIO FISCAL 2019.

LEY DEL SEGURO SOCIAL, mayo de 2021.

LEY FEDERAL DE DERECHOS, mayo de 2021.

LEY GENERAL DE BIENES NACIONALES, octubre de 2020.

LEY GENERAL DE MEJORA REGULATORIA, mayo de 2021

LEY ORGÁNICA DE LAS ALCALDÍAS DE LA CIUDAD DE MÉXICO, mayo de 2021.

LEYES DE INDIAS, 1680, libro VIII.

LOCKE, JOHN, *Ensayo sobre el gobierno civil*, 7a. ed., trad. de José Carner, México, Porrúa, 1997.

MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, 3a. ed., México, McGraw Hill, 2007.

- MARGADANT S., GUILLERMO FLORIS, *Introducción a la historia del derecho mexicano*, 18a. ed., México, Esfinge, 1971.
- MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, *Introducción al estudio del derecho tributario*, 11a. ed., México, Porrúa, 1993.
- MARTÍNEZ ZORRILLA, DAVID, “El principio de proporcionalidad como criterio de resolución de conflictos constitucionales”, en García García, Mayolo, (coord.), *Argumentación jurídica, fisonomía desde una óptica forense*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014.
- MEDINA, MARCO, *Iniciativa que reforma el artículo 18-a de la Ley Federal de Derechos*, Palacio Legislativo de San Lázaro, 2018.
- MELGAR MANZANILLA, PASTORA, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, México, UNAM, 2017.
- MINISTERIO DE HACIENDA, *Compendio de derecho tributario español. Parte general: Lecciones de cátedra*, España, 1979.
- MONTESQUIEU, CHARLES, *Del espíritu de las leyes*, México, Oxford Press University, 1999.
- MORALES, JOSÉ IGNACIO, *Derecho Romano*, 2a. ed., México, Trillas, 1987.
- MOSCHETTI, FRANCESCO, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, IEF, 1980.
- OBSERVACIÓN: CCPR-GC-18 NO DISCRIMINACIÓN, ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, 1989.
- OBSERVACIÓN: E/C.12/2000/4, CESCR, El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud, Consejo Económico y Social, Organización de las Naciones Unidas, 2000
- OPINIÓN CONSULTIVA CORTE IDH, “Excepciones al agotamiento de los recursos internos (art. 46.1, 46.2.a y 46.2.b Convención Americana sobre Derechos Humanos)”, *Opinión Consultiva OC-11/90 del 10 de agosto de 1990*, Serie A No. 11.
- , “Garantías Judiciales en Estados de Emergencia (arts. 27.2, 25 y 8 Convención Americana sobre Derechos Humanos)”, *Opinión Consultiva OC-9/87 del 6 de octubre de 1987*, Serie A No. 9.

-----, “La expresión ‘leyes’ en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos”, *Opinión Consultiva OC-6/86 del 9 de mayo de 1986*, Serie A No. 6.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO, *Seguridad social: un nuevo consenso*, Administración de la Seguridad Social, Ginebra, OIT, 2002.

ORTEGA MALDONADO, JUAN MANUEL, “Los derechos humanos y las potestades administrativas sancionadoras” en Ortega Juan (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2018.

-----, *En busca de un concepto constitucional de contribución ante las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público*, XXX Colegio de Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., 2005.

PACTO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS, mayo de 2021.

PANADÉS, JUDITH, *El Cumplimiento del Principio de la Igualdad de Sacrificio en el IRPF Español*, España, Universitat Autònoma de Barcelona, febrero de 1998, <http://pareto.uab.es/jpanades/papers/sacrificio.PDF>

PANTOJA MORÁN, DAVID, *La asamblea nacional francesa de 178-1791 y la invención de la Constitución*, México, UNAM, 2017.

PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario*, 2a. ed., Bogotá, Temis, t. II, 2005.

RÍOS GRANADOS, GABRIELA, *Conceptos de Reforma Fiscal*, México, UNAM, 2002.

-----, *Derecho al mínimo vital en el derecho fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 29 de noviembre de 2016, <https://www.juridicas.unam.mx/videoteca/capsula/1263-derecho-al-minimo-vital-en-el-derecho-fiscal>

-----, *Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2002.

RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL, *Derecho Fiscal*, México, 2a. ed., México, Oxford University Press, 1998.

- ROLDÁN XOPA, JOSÉ, *Derecho administrativo*, 2a. ed., México, Oxford University Press, 2008.
- ROUSSEAU, JEAN-JACQUES, *El contrato social o principios de derecho político. discurso, sobre las ciencias y las artes. Discurso sobre el origen de la desigualdad*, México, Porrúa, 1969.
- ROZO GUTIÉRREZ, CAROLINA, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, *FORO Revista de Derecho*, Quito, UASB-Ecuador, núm. 1, 2003, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1813/1/RF-01-AV-Rozo.pdf>
- SAÍNZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Derechos Públicos, 1962.
- , *Hacienda y derecho. Estudio de derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, vol. II.
- SAN AGUSTÍN, *La Ciudad de Dios*, 19a. ed., México, Porrúa, 2017.
- SÁNCHEZ DE LA BAQUERA Y ARROYO, HERMINIO, “El federalismo como forma de origen del Estado”, en Sánchez Herminio, (ed.), *Fundamentos, teoría e ideas políticas*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014.
- SENTENCIA 136/2012, 19 de junio de 2012, recaída al Recurso de inconstitucionalidad 2810-2009 del Tribunal Constitucional Español, Antecedente 2, inciso c).
- SENTENCIA 140/2016, 21 de julio de 2016, recaída al Recurso de inconstitucionalidad 973-2013 del Tribunal Constitucional Español, Fundamento 6o., inciso b).
- SENTENCIA 76/1990, 26 de abril de 1990, recaída al Recurso de inconstitucionalidad 695/1985 del Tribunal Constitucional Español, Antecedente 7, inciso c).
- SENTENCIA TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE PERÚ, Expediente No.2727-2002-AA/TC, 19 de diciembre de 2003.
- SENTENCIA RECAÍDA AL AMPARO EN REVISIÓN 682/2009, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 20 de mayo de 2009.

- SOBERANES FERNÁNDEZ, JOSÉ LUIS, *Sobre el origen de las declaraciones de derechos humanos*, México, UNAM, 2009.
- SPISSO, ADOLFO R., “Derecho Constitucional Tributario. Principios Constitucionales del Gasto Público”, *Doctrina Judicial de la Corte Suprema de la Nación*, Buenos Aires, Ediciones Palma, 2000.
- STEDH. CASO KREUZ VS. POLONIA, 19 de junio de 2001.
- TENORIO HINOJOSA, HUGO ARMANDO, “El sistema nacional de coordinación fiscal en México”, *Revista de Investigación Jurídica – Técnico Profesional*, México, núm. 15, 2014, <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/elsistemanacionaldecoordinacionfiscalenmexico.pdf>
- TESIS 1A. CCCXII/2013 (10A.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo 2.
- TESIS 1A. CCXII/2009, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009.
- TESIS 1A. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007.
- TESIS 1A./J. 12/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIII mayo de 2001.
- TESIS 1A./J. 46/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005.
- TESIS 1A./J.107/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011.
- TESIS 232355, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, Primera Parte.
- TESIS 232796, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, P. 172.
- TESIS 2A. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005.
- TESIS 2A. XC/2017(10.A), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, Tomo II.

TESIS 2A./J. 120/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, noviembre de 2002.

TESIS 2A./J. 17/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIII, mayo de 2001.

TESIS 2A./J. 27/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010.

TESIS 206061, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. I, Primera Parte-1, enero-junio de 1988.

TESIS 810759, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, t. XVII.

TESIS, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, t. LXV.

TESIS, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, t. LXXVI.

TESIS 818770, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 12, Primera Parte, diciembre de 1968.

TESIS I.40.A.341 A, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XV, marzo de 2002.

Tesis I.9o.A.1 CS (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro XXVIII, Tomo II, marzo de 2016.

TESIS P. 38, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. IV, julio-diciembre de 1989.

TESIS P. 44, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. IV, Primera Parte, julio-diciembre de 1989.

TESIS P. LXX/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, octubre de 1995.

TESIS P./J. 1/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998.

TESIS P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003.

TESIS P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006.

- TESIS P./J. 111/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIV, octubre de 2006.
- TESIS P./J. 142/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XV, enero de 2002.
- TESIS P./J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, junio de 1991.
- TESIS P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998.
- TESIS P./J. 3/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, t. XXIX, abril de 2009.
- TESIS P./J. 41/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, IV, julio de 1996.
- TESIS P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997.
- TESIS PC.III. A. J/86 A (10A.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, agosto de 2020.
- TESIS XI. 10. A.T.21.A, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, marzo de 2014.
- TESIS XIX.10. J/7 (10A.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 72, t. III, noviembre de 2019.
- TESIS XXVI.50., *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XI, agosto de 2012.
- TESIS: 1A./J. 132/2011 (9A.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro III, T. 3, diciembre de 2011.
- TESIS: I.40.C.26 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t.XXVIII, septiembre de 2008.
- TIPKE, KLAUS, "La ordenanza tributaria alemana de 1977", Trad. de Juan Ramallo Massanet, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 14, 1977.
- TORREALBA NAVAS, ADRIÁN, *Derecho Tributario: Parte General*, San José, Editorial Jurídica Continental, 2009.

- TORRUCO SALCEDO, SITLALI, “El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma el estado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009.
- UPEGUI MEJÍA, JUAN CARLOS, “Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México” en Ríos, Gabriela, (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la Reforma del Estado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009.
- VERGARA SANDOVAL, RAFAEL, “Los principios constitucionales tributarios en Bolivia”, *Revista Boliviana de Derecho*, Santa Cruz, Bolivia, Fundación Iuris Tantum, núm. 7, 2009
- VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de finanzas: Derecho financiero y tributario*, 9a. ed. 2a. reimp., Buenos Aires, Astrea, 2009.
- VOSSLAMBER, ROBERT J., “Taxing and pleasing: The rhetoric and reality of vertical equity in the development of the New Zealand income tax on employees, 1981 to 1984”, Christchurch, Universidad de Canterbury, [tesis presentada en cumplimiento parcial de la referente a requisitos para el título de Doctor en Filosofía], 2010, [https://ir.canterbury.ac.nz/bitstream/handle/10092/4148/thesis\\_fulltext.pdf?sequence=1](https://ir.canterbury.ac.nz/bitstream/handle/10092/4148/thesis_fulltext.pdf?sequence=1)
- YANOME YESAKI, MAURICIO, “El concepto de servicio público y su régimen jurídico en México”, en Cienfuegos Salgado, David y Rodríguez Lozano, Luis Gerardo (coord.), *Actualidad de los servicios públicos en Iberoamérica*, México, UNAM, 2008.