



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
FACULTAD DE DERECHO
CON RVOE DE LA SEP NÚM. 974181, DE FECHA 15/07/1997

**“DISTINCIÓN DE NATURALEZA DE
ACTOS O ACTIVIDADES PARA EFECTOS
DEL OBJETO DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO”**

RESOLUCIÓN DE CASO QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO FISCAL

PRESENTA EL

LIC. JORGE LUIS TAPIA PINTOR

DIRECTOR DE TESIS
DR. FERNANDO BATISTA JIMÉNEZ

CIUDAD DE MÉXICO, 2026

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	5
1. <i>Presentación del problema jurídico</i>	<i>5</i>
2. <i>Justificación del estudio</i>	<i>6</i>
3. <i>Objetivo de la investigación</i>	<i>8</i>
4. <i>Metodología.....</i>	<i>8</i>
II. FUNCIONES ESENCIALES DEL ESTADO CONTEMPORÁNEO	9
III. BREVE HISTORIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO	11
1. <i>Época colonial (S. XV a XVIII)</i>	<i>11</i>
2. <i>La Nueva República.....</i>	<i>14</i>
3. <i>Los Avances Del Régimen Centralista</i>	<i>15</i>
4. <i>Resurgimiento del Sistema Federal y Segundo Imperio Mexicano.....</i>	<i>17</i>
5. <i>El Porfiriato</i>	<i>19</i>
6. <i>Reflexión histórica conclusiva.....</i>	<i>21</i>
IV. IUSPOSITIVISMO Y IUSNATURALISMO. SU HERENCIA EN LA CONTEMPORANEIDAD.....	22
1. <i>Un conflicto inacabado.....</i>	<i>22</i>
2. <i>Un punto de encuentro.....</i>	<i>24</i>
V. PRINCIPIOS Y REGLAS, ¿FUENTES RECONOCIDAS DEL DERECHO?	27
VI. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	31
1. <i>Principio de proporcionalidad tributaria</i>	<i>33</i>
2. <i>Principio de equidad tributaria</i>	<i>35</i>
3. <i>Principio de vinculación con el gasto público</i>	<i>36</i>
4. <i>Principio de legalidad tributaria.....</i>	<i>38</i>
5. <i>Principio de generalidad.....</i>	<i>40</i>

6. Principio de obligatoriedad.....	41
7. Conclusión.....	42
VII. ANTECEDENTES Y ESTUDIO DE CASO	43
1. Sentencia ejecutoria derivada de la contradicción de criterios 2/2021.	43
2. Resolución de la contradicción. El criterio a prevalecer.	47
3. Del contrato de aparcería rural y el impuesto al valor agregado.....	48
A. Del contrato de aparcería rural.....	49
B. Del impuesto al valor agregado.....	54
4. Interpretación de las normas en conflicto.....	57
A. Interpretación gramatical o literal.....	58
B. Interpretación sistemática.....	59
C. Interpretación teleológica.....	67
5. Contradicción de criterios 2/2021. Su congruencia con los principios constitucionales tributarios.....	68
A. Principio de generalidad.....	68
B. Principio de obligatoriedad.....	69
C. Principio de proporcionalidad	69
D. Principio de equidad.....	70
E. Principio de legalidad	71
F. Principio de vinculación al gasto público	71
6. Conclusión.....	72
7. Impacto práctico.	72
8. Fortalezas del criterio.....	73
9. Posibles críticas u observaciones.....	74
10. ¿Posibles líneas de reforma legislativa?	76
A. Clarificación normativa.....	76

<i>B. Revisión de tasas aplicables a actividades propias del sector agropecuario</i>	76
<i>11. Una reflexión integradora</i>	77

CAPÍTULO PRIMERO

INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario en México es el resultado de las profundas transformaciones políticas, sociales y económicas que han definido la historia de nuestro país. Desde principios del siglo XX, como parte de la indisoluble relación que guarda con el surgimiento de un nuevo Estado-Nación, ha estado intrínsecamente ligado a los ideales de proporcionalidad y progresividad; sin embargo, la regulación tributaria en México siempre ha resultado de difícil acceso y comprensión para quienes no son estudiosos del Derecho, lo que se ha traducido en afectaciones a la esfera jurídica de los contribuyentes.

A su vez, el exagerado acervo terminológico, así como la multiplicidad de fuentes normativas, complica su entendimiento, pues es común que la definición de conceptos se relegue a la actividad jurisdiccional, y la cohesión entre los cuerpos normativos sea difícil de armonizar. Por lo anterior, y como producto de la compleja realidad tributaria –acompañada siempre de la creatividad propia del contribuyente que busca aminorar cargas y obligaciones fiscales–, es que surgen casos de compleja naturaleza merecedores de un detenido análisis, como el que motivó el presente trabajo.

Presentación del problema jurídico

El criterio que se estudiará aborda un problema de notable relevancia en materia fiscal: la correcta determinación de un hecho generador del impuesto. Conflicto surgido entre los supuestos de enajenación de bienes y, por otro lado, la prestación de servicios independientes, ambos como supuestos de causación previstos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Concretamente, el caso se centra en un contribuyente que, bajo la figura de la aparcería ganadera, recibe de una empresa propietaria aves de corral recién nacidas, las cuales cría y engorda en un predio de su propiedad, y que

posteriormente devuelve a la misma empresa contra pago de una prestación económica.

La dificultad jurídica surge de la tensión entre la realidad económica de la operación y la denominación contractual empleada por las partes. Mientras que en el contrato se habla de *venta* de pollos al término del ciclo de engorda, la duda surge en torno a si en algún momento existió realmente una transmisión de propiedad de los animales, pues ello determinará si para efectos del cálculo de IVA el hecho imponible corresponde a una **enajenación de bienes** gravada a tasa del 0%, con fundamento en el artículo 2-A, fracción I, inciso a), de la Ley del IVA, o por otro lado, a una **prestación de servicios** gravada al 6%, conforme al artículo 14, fracción I, de la misma ley.

La problemática se agudiza derivado de los fallos contradictorios emitidos por los Tribunales Colegiados de Circuito involucrados en el asunto, pues mientras que uno de ellos sostuvo que se trata de un servicio de crianza y engorda (obligación de *hacer*), el otro consideró que lo que entrega el aparcero se trata de un producto terminado (aves engordadas), por lo que la clasificación de lo que realiza es una *enajenación*. Ante esta divergencia, fue necesario que el Pleno del Vigésimosegundo Circuito interviniera con un pronunciamiento que diluyera la contradicción, fijando un criterio uniforme con repercusiones que impactan no solo en la interpretación de la Ley del IVA, sino también en la realidad de la práctica aparcera y la recaudación fiscal.

Justificación del estudio

El estudio del criterio emitido por el Pleno de Circuito reviste de una gran relevancia por numerosas razones:

En primer lugar, representa un ejemplo paradigmático de cómo el Poder Judicial de la Federación suele aplicar los principios constitucionales en materia tributaria, particularmente el de **legalidad**, **proporcionalidad** y **equidad** (artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos). La

calificación de la operación como enajenación o servicio determina la tasa aplicable, lo que se traduce en consecuencias de gran impacto para los productores agrícolas y la hacienda pública. Analizar esta diferencia clasificatoria permite comprender la lógica procedimental seguida por los tribunales, con la cual aseguran que las cargas tributarias se mantengan equitativas y proporcionales en función de la realidad económica de los actos.

En segundo lugar, el caso ilustra la importancia del principio de **primacía de la sustancia sobre la forma** en el ámbito tributario. La denominación contractual de los negocios no es suficiente para definir el hecho imponible del IVA, pues lo determinante es la naturaleza jurídica y económica de la actividad realizada. En ese sentido el criterio contribuye a delimitar los alcances de la aparcería ganadera y a reforzar la idea sobre que resulta prioritario que siempre prevalezca la esencia económica del negocio.

En tercer lugar, la resolución tiene un valor práctico trascendente, pues a los contribuyentes les aclara las obligaciones fiscales derivadas de los contratos de colaboración agropecuaria que celebren, evitando interpretaciones erróneas que pueden dar lugar a créditos fiscales o responsabilidades administrativas; a la autoridad hacendaria le proporciona un parámetro interpretativo que fortalece la certeza jurídica en sus actos de fiscalización; y, en la doctrina, abre la discusión sobre la interacción entre el derecho civil, agrario y fiscal, así como sobre la manera en que los tribunales deben armonizar dichas ramas en beneficio y amparo de la **seguridad jurídica**, sin perder de vista las circunstancias de la realidad social que envuelven a los sectores más vulnerables, los que comúnmente se desenvuelven en este tipo de operaciones.

Finamente, la trascendencia de este estudio se materializa al establecer un precedente aplicable a otras figuras contractuales atípicas donde se discute si la actividad realizada debe considerarse una enajenación o un servicio, por lo que el análisis de este criterio no solo resulta de un interés académico, sino también de utilidad práctica en la litigación fiscal y en la planeación de una mejor política tributaria.

Objetivo de la investigación

El objetivo general del presente estudio de caso práctico es analizar el criterio del Pleno de Circuito relativo a la calificación fiscal de la actividad de crianza y engorda de aves de corral bajo la figura de la aparcería ganadera, con el fin de esclarecer su naturaleza jurídica para efectos del impuesto al valor agregado. En concreto, se busca determinar por qué el Pleno concluyó que dicha actividad constituye una prestación de servicios independientes gravada a la tasa general del 16%, y no una enajenación de bienes sujeta a la tasa del 0%; además de evaluar si se comparte dicho criterio.

De manera específica, este trabajo pretende:

1. Examinar el problema jurídico que dio origen a la contradicción de criterios entre Tribunales Colegiados.
2. Analizar el marco normativo aplicable (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación, Código Civil Federal, Ley del IVA, etc.), desde los enfoques literal, sistemático y teleológico.
3. Evaluar las implicaciones prácticas del criterio en la actividad agropecuaria y en la planeación fiscal de los contribuyentes.
4. Reflexionar entorno a la coherencia de criterio jurisprudencial con los principios constitucionales de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria.

Metodología

La metodología empleada es de carácter dogmático-analítico, con énfasis en el estudio de caso, por lo que se realizará un análisis jurídico basado en fuentes normativas, doctrinales y jurisprudenciales.

El trabajo se desarrollará en las siguientes etapas:

- **Contextualización histórica:** breve exposición del origen y desarrollo histórico que ha sufrido el derecho tributario mexicano, resultando en la consolidación de los llamados principios constitucionales tributarios. Se analiza la importancia y justificación de dichos principios, situando el contexto histórico y social que demandó su legislación.
- **Revisión normativa:** análisis de las disposiciones constitucionales y legales relevantes, particularmente las que delimitan los hechos imponible del IVA.
- **Estudio del criterio judicial:** examen detallado de la contradicción de tesis y de la resolución emitida por el Pleno de Circuito, identificando sus fundamentos interpretativos.
- **Análisis hermenéutico:** aplicación de los métodos de interpretación literal, sistemático y teleológico para comprender la razonabilidad del fallo.
- **Discusión crítica:** valoración del impacto del criterio en términos doctrinales y prácticos, considerando su incidencia en la seguridad jurídica y en la proporcionalidad del sistema tributario.

En suma, la metodología se centrará en el análisis dogmático del derecho positivo, complementando con una reflexión crítica de la resolución judicial con la finalidad de ofrecer una comprensión integral del criterio y sus repercusiones.

CAPÍTULO SEGUNDO

FUNCIONES ESENCIALES DEL ESTADO CONTEMPORÁNEO

Las funciones esenciales del Estado-Nación contemporáneo constituyen las mismas que justificaron su creación: el bien común, la justicia individual y social, la libertad, la seguridad jurídica, el patrimonio, etc. No obstante, lo que sin duda ha sido sujeto de cambio acorde a la evolución de las ideologías político-sociales y la instrumentalización tecnológica, son los medios, procedimientos, y formas de cumplir con dichas finalidades esenciales.

Para llevar a cabo tan titánica tarea, resulta necesaria la intervención de un aparato burocrático inmenso que promueva, dirija, coordine y vigile la instrumentalización necesaria para llevar a cabo la pluralidad de funciones que implica la protección y garantía de los mencionados derechos. Citando al exministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gabino Fraga Magaña “[...] *se trata de gastos imprescindibles, para lo cual es necesario allegarse de los medios indispensables.*” (1962, pág. 345): ¹

Al referir la expresión *gastos imprescindibles*, el ilustre juzgador hace alusión a los expendios en justicia, educación, salud, seguridad, y todos aquellos que financian la gestión del aparato estatal, pues en cumplimiento de las actividades que justifican su existencia, el Estado cumple con tareas complejas que implican enormes erogaciones para su gestión y manejo².

La salud financiera del estado pues, exige la obtención de recursos para su inversión en el gasto público, la cual ha sido recurrentemente clasificada en cuatro categorías: el cobro de **recursos tributarios**, el empréstito público (crédito), los precios públicos, y la emisión de moneda.

Especial atención merece para nosotros la primera de las actividades mencionadas, pues el derecho fiscal se encarga de regular las contribuciones en sus diferentes manifestaciones, atendiendo aspectos esenciales de éstas como lo son su previsión, determinación, liquidación, recaudación, ejecución y administración; pero todas estas actividades requieren de una política fiscal que determine y limite sus alcances en la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Así pues, los principios del derecho fiscal se manifiestan como directrices descubiertas por la razón, pulidas por la prudencia, y protectoras de la justicia, que sirven para interpretar el alcance y contenido de las normas tributarias, y que se

¹ Fraga Mouret, Gabino, *Derecho administrativo*, Ciudad de México, Porrúa, 1962, p. 345.

² Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, Ciudad de México, Porrúa, 1968, p. 751.

ciernen como eje central para el diseño de un eficiente y sano sistema de política fiscal. Es por lo anterior que dichos principios han sido elevados a rango constitucional dentro del sistema normativo mexicano, pues constituyen los más claros límites que demarcan la actuación del Estado.

CAPÍTULO TERCERO

BREVE HISTORIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

Época colonial (S. XV a XVIII)

Lo que hoy constituye el sistema tributario nacional encuentra su origen en el periodo histórico que conocemos como la conquista colonial. A lo largo del período comprendido entre el siglo XVI y el siglo XVIII, en el territorio de la Nueva España confluyeron dos sistemas de tributación que, si bien se fundaban en causas e ideologías muy distintas, permitieron conciliar ciertas compatibilidades. Se trató del sistema de tributación prehispánico y el sistema de tributación español.

Mientras que el sistema fiscal existente en territorio de la Nueva España fundamentaba su existencia en la dominación de los pueblos vencidos, el sistema español heredaba una visión más feudal y proteccionista bajo el amparo de la corona, al mismo tiempo que contemplaba una serie de impuestos pertenecientes a la jurisdicción de la iglesia.

El sistema de implementación hacendaria en la Nueva España fue un proceso lento y complejo que se construyó a lo largo de trescientos años, con cambios especialmente importantes durante su último siglo, durante el cual fueron introducidas las llamadas reformas borbónicas. Éstas estrangulaban fiscalmente a los habitantes, pues el extenso número de impuestos y estancos que configuraron el sistema fiscal de este período convirtieron a la administración virreinal de la Nueva España en una importante fuente de ingresos del imperio, permitiendo sufragar gastos administrativos y militares no solo localmente en el nuevo continente, sino en otras demarcaciones del exterior.

En términos concretos, este sistema logró alcanzar suficiencia y funcionalidad al fincarse bajo las aportaciones de cuatro grandes ramos: impuestos sobre la minería, impuestos sobre el comercio, el tributo indígena, y los estancos³ ⁴.

El autor John TePaske distinguió dos puntos de inflexión a lo largo del flujo de ingresos tributarios en la época colonial:

a) El primero de ellos, a partir del año de 1740, época en la cual la proporción de ingresos creció moderadamente; y,

b) El segundo, a partir del año de 1775, época en la cual la tasa de crecimiento de los ingresos fiscales aumentó desproporcionadamente como consecuencia de los crecientes gastos en la administración virreinal, las erogaciones militares y la necesidad de suplir a otras tesorerías en déficit⁵; es decir, la Nueva España se constituyó en una especie de *submetropoli* para el imperio español, proporcionando apoyo financiero a otras colonias.

La eficiencia en la recaudación de los tributos estaba directamente ligada con el control que el imperio ejercía sobre la población indígena, y si bien esto trajo prosperidad a la corona durante unas decenas de años en las que existió un superávit fiscal que permitía el reparto de recursos a otros extremos del imperio, eventualmente como consecuencia del crecimiento de sus actividad económicas – a la par que la base de contribuyentes no aumentaba en la misma proporción– los egresos fueron sobrepasando a los ingresos, lo que provocaría la proliferación de **nuevas políticas fiscales asfixiantes y abusivas para la población**, que contribuyeron a un gradual y creciente descontento colectivo⁶.

³ Los productos estancados se regían bajo una política estatal de control de la actividad económica, referida a la producción y comercio de ciertos bienes.

⁴ Jáuregui, Luis, *La Real Hacienda de Nueva España, su administración en la época de los intendentes 1768-1821*, Ciudad de México, Estudios De Historia Novohispana, Universidad Nacional Autónoma de México, 2000, pp. 167-171.

⁵ TePaske, John, “*General Tendencies and Secular Trends in the Economies of Mexico and Peru 1750-1810, The View from the Cajas of Mexico and Lima*”, en Nils, Jacobsen y Hansjürgen Puhle, *The Economics of México and Peru During the Late Colonial Period, 1760-1810*, Berlín, Colloquium-Verlag, 1986, pp. 316–339.

⁶ Beneyto, Juan, *Historia de la Administración Española e Iberoamericana*, Aguilar, 1958, pp. 560-563.

Se crearon políticas públicas que tuvieron el objeto de ampliar la fuente de recaudación de fondos y que implicaron la creación de nuevos instrumentos financieros para acaparar recursos, como lo fueron los donativos forzosos y universales, préstamos con el sector más acaudalado de la sociedad novohispana, contribuciones por parte de la iglesia, y la expropiación de recursos de diversos grupos sociales e indígenas⁷.

Las donaciones universales no admitían excepciones, lo que dejaba en claro su carácter forzoso, y aunque se exigían a la generalidad de la población, para las comunidades indígenas representaba una especie de doble tributo que se sumaba a la prima anual que ya se les exigía.

Por su lado, los préstamos que se pactaban con los más pudientes se entendían más allá de una simple transacción mercantil, pues se impregnaban de tintes políticos que esperaban no solo el pago de lo pactado, sino también y principalmente favores y privilegios dentro de las redes burocráticas.

Este período pues, estuvo caracterizado por los abusos y el creciente descontento de la población, al existir un incremento exponencial de impuestos y novedosas instrumentaciones estatales para la recaudación de ingresos⁸.

Para el final de la época colonial, el sistema hacendario y de reformas habían cumplido su objetivo: aumentar las rentas de la real hacienda novohispana, y en última instancia, de la metrópoli; no obstante, ello vino acompañado de un empobrecimiento generalizado de la población y del sacrificio del bienestar en la Nueva España. Malestares que, en conjunto con los bajos salarios, el déficit fiscal, el hambre, y la tendencia de los impuestos y estancos a seguir elevándose continuamente, trajeron el nacimiento de ideales de resistencia y sublevación, lo que marcaría el auge de un movimiento independentista.

⁷ Marichal, Carlos, *La bancarrota del virreinato. Nueva España y las finanzas del Imperio español, 1780-1810*, Ciudad de México, Colegio de México, 1999, p. 111.

⁸ Ibid., p. 87.

La Nueva República

Al llegar el fin de la época colonial, ya habían iniciado varios procesos de transformación económica y social. El Congreso de 1824 pudo dar forma al nuevo proyecto de una República Federal a partir de la experiencia con la que los estados ya contaban tras la autonomía política que aparejaron las reformas borbónicas, y dada la estructura de ayuntamientos y diputaciones que anteriormente había sido introducida por la Constitución de Cádiz en 1812⁹.

Durante el episodio de transición hacia la nueva república, la Constitución de 1824 mantuvo vigentes muchas de las figuras tributarias de final del siglo pasado, las cuales se conservaron hasta la llegada de la primera ley fiscal federal que, si bien fue aprobada desde hacía un año antes, inició su vigencia en 1824. Ley en la que por primera vez se atribuyeron expresas competencias para el cobro de rentas, estancos, e impuestos a favor del gobierno federal. A las entidades federativas, en cambio, se les designaron principalmente el cobro de las alcabalas y todos aquellas rentas que, por exclusión, la Federación no optó por conservar¹⁰.

Como complemento a la repartición anterior, se estableció una contribución anual que materializaba los lazos del pacto federal, y que se entendió como la manifestación más tangible del deseo de alcanzar y conservar una unidad nacional: se trata de los *Contingentes*, una aportación monetaria de las entidades contratantes del pacto que pretendían constituir la estructura fiscal del gobierno nacional.

La aplicación de dicha aportación permitió consolidar el sistema federal durante la primera mitad del siglo, y dada la capacidad de la entidades federativas para negociar constantemente sus obligaciones con la Federación, se pudo conservar la unidad nacional que la nueva república requería, aún y cuando los registros financieros de la época delatan que las cuotas del *Contingente* nunca

⁹ Benson, Nettie Lee, *La diputación provincial y el liberalismo mexicano*, Ciudad de México, Colegio de México, 1955.

¹⁰ Dublán, Manuel y Lozano, José María, *Legislación mexicana o colección completa de las disposiciones legislativas desde la independencia de la República*, Ciudad de México, Imprenta del Comercio, 1876, pp. 710–712.

alcanzaron a representar el 30% del presupuesto federal como se había calculado necesario por la Comisión de Hacienda de 1824.

La realidad es que el pacto federal también constituía una fuente de constantes conflictos, pues los rezagos del sistema colonial que aún se conservaban tenían fuertes tintes centralistas que se oponían con el nuevo modelo estructurado de niveles de gobierno. Esta falta de entendimiento y coordinación implicó deficiencias importantes en la administración pública y la recaudación de los tributos, lo que afectó el nivel de ingresos de las arcadas públicas, prolongó la recesión económica que se venía acarreado desde la época de las reformas borbónicas, y amenazó la estabilidad de la nueva república¹¹.

No obstante, ha de reconocerse que también fue una época marcada por diversos avances, como la abolición de las figuras del tributo y el diezmo minero. Éste último como parte de una estrategia política para convertir a la nueva república en un territorio llamativo para la inversión extranjera¹².

Los Avances Del Régimen Centralista

Durante el período de la república centralista (1836-1844), México pudo por fin comenzar su desprendimiento del modelo de tributación colonial, pues en un afán reformista llevado a cabo durante los primeros años del régimen, se decidió reducir la alcabala y suprimir el tributo indígena. Asimismo, el proyecto de reformas pretendía sustituir la base del sistema fiscal, y como claro símbolo de progreso, **aplicar mecanismos de recaudación basados en la riqueza individual de los contribuyentes.**

Estas medidas surgieron como una medida acelerada para financiar la campaña militar por el territorio de Texas, y en concreto, tuvieron la intención de fortalecer a un gobierno central que garantizara la unidad territorial asumiendo las

¹¹ Macune, Charles, *El Estado de México y la federación mexicana*, Fondo de Cultura Económica, 1978, pp. 176-196.

¹² Marichal, Carlos y Marino, Daniela, *De Colonia a Nación, Impuestos y Política en México 1750-1860*, Colegio de México, 2001.

funciones político-económicas que otras instituciones venían desarrollando. La filosofía que las respaldaba respondía a la necesidad de “*mirar hacia el interior*” y no depender tanto de los recursos aduanales, por lo que persiste entre los estudiosos la duda de si era verdaderamente la intención de los legisladores establecer de manera definitiva las contribuciones directas¹³.

Independientemente de los motivos reales, lo cierto es que apenas un mes después de haber presentado el proyecto de reforma constitucional, el Congreso General aprobó el establecimiento del gravamen a las fincas urbanas, y tan solo un mes después, el de las fincas rústicas, al tiempo que enfatizaba su compromiso con desaparecer las alcabalas de forma definitiva.

Es importante resaltar que el gobierno fijó un plazo de seis meses a partir del establecimiento de las contribuciones directas para dar cuenta de los resultados y proceder a eliminar las alcabalas, con la garantía que si el resultado no era satisfactorio, se procedería a su derogación, convirtiendo lo recaudado en subsidio extraordinario que se abonaría a cuenta de cada contribuyente en las contribuciones que se establecieran.

Al inicio las reformas y nuevas leyes sobre la materia gozaron de buena recepción entre los habitantes, pues éstos reconocían las ventajas aparejadas a un sistema de impuestos directos, como un mayor grado de equidad y control de la participación tributaria de la población –en contraposición a las vicisitudes propias de un sistema de impuestos indirectos, como su proclividad a la inequidad, la burla y la corrupción–; no obstante, el primer año en la implementación del nuevo modelo demostró ser en su mayoría conflictivo, pues se evidenciaron un sin fin de problemas técnicos aparejados al nuevo modelo de política fiscal, principalmente ligadas a la inexperiencia gubernamental y la falta de un aparato administrativo fortalecido y especializado para la gestión y recaudación del tributo.

¹³ Sordo Cedeño, Reynaldo, *El Congreso en la Primera República Centralista*, Colegio de México, 1989, pp. 201-231.

Es por lo anterior que pese al apoyo inicial que recibieron las reformas fiscales, los malos resultados abonaron al descontento de la mayoría, sumado a que el gobierno centralista no había cumplido su promesa de eliminar las contribuciones directas tras la cuenta de su fracaso y, en su lugar, había prolongado por un año más su vigencia, lo que se transformó en el temor de que se volvieran definitivas y complementarias al cobro de las alcabalas que nunca se suspendieron.

En conclusión, las reformas centralistas no solucionaron ninguna de las causas que las impulsaron, pues las finanzas de la república siguieron dependiendo del cobro de las alcabalas y aduanas como había ocurrido durante el federalismo; por su lado, el *Contingente* seguía existiendo, aunque con el nuevo nombre de *rentas departamentales*, las que producto de las negociaciones entre sus tributantes, cumplieron en mayor medida el papel económico para el que fueron diseñadas y, en consecuencia, se mantuvieron vigentes durante los restantes años del régimen.

Resurgimiento del Sistema Federal y Segundo Imperio Mexicano

Para el período del segundo federalismo (1846–1852), resultaron insostenibles los conflictos provocados por el trato diferenciados que recibían los diferentes departamentos, ya que no tomar en cuenta las variadas características de cada región resultaba en una ineficaz e inequitativa centralización de recursos, de la cual eran cada vez más conscientes los dirigentes estatales.

Ya sea por la invasión extranjera o por el rezago económico que se venía arrastrando, los resultados del restablecimiento de los *Contingentes* durante el segundo federalismo fueron más desastrosos que en el centralismo, pues la evasión en su pago era cercana al 60%. Diversas causas pueden señalarse para explicar este fenómeno, como las tensiones políticas entre los poderes regionales y el gobierno federal, las grandes diferencias en la capacidad contributiva de cada

región y la tendencia de los gobiernos locales de cubrir las necesidades locales de forma prioritaria antes que cumplir con el pacto con la Federación¹⁴.

En 1852 se realizó el último pago registrado al *Contingente*, lo que dio paso a un período de sequía contributiva de más o menos 15 años, pues fue hasta 1868 cuando se volvió a conocer del cobro de un impuesto dirigido a incrementar las arcadas federales. Se trataba de la *Contribución Federal*, creada en 1861 como primer acto de poder de los liberales recién devueltos al poder, pero que durante siete años fue imposible cobrar derivado de las inestabilidades políticas y económicas causadas por la intervención de los franceses en nuestro territorio.

Como dato más distintivo e importante de esta nueva contribución, debe recalcar que dicho impuesto no sería pagado propiamente de las tesorerías estatales, sino que se integraría por un aumento del 25% a toda contribución realizada por la ciudadanía en las oficinas recaudadoras federales¹⁵.

Como puede apreciarse, a lo largo del siglo XIX, ya fuera durante la vigencia del *Contingente* o de la *Contribución Federal*, la política fiscal nacional difícilmente dirigía su mirada a preocuparse por el bienestar del contribuyente, pues la recaudación tenía una marcada inclinación a procurar la sana gestión gubernamental y a proteger la recién adquirida unión republicana, que envuelta en disputas de territorio con Estados Unidos e infructíferos intentos de invasión por parte de la corona francesa, todavía tambaleaba y requería de un fortalecimiento social, económico e institucional.

Tal vez uno de los factores por los que durante el siglo XIX existió una ausencia generalizada de instancias en defensa de los gobernados frente a la Hacienda Pública, es debido a la poca certeza que éstos tenían respecto de su calidad de sí mismos y, en consecuencia, de su calidad de contribuyentes. Ello refiere a que no es dable ignorar el hecho de que los ciudadanos vieron cambiar

¹⁴ Carmagnani, Marcelo, "Finanzas y Estado en México 1820-1880", en *Ibero-amerikanisches Archiv*, Iberoamericana Vervuet, 1983, pp. 290-310.

¹⁵ Dublán, Marcelo y Lozano, José María, op. cit., pp. 338-349.

fugazmente su condición política en repetidas ocasiones, pues pasaron de ser ciudadanos a súbditos, para después recuperar la ciudadanía nuevamente.¹⁶

Dicha propuesta resulta interesante, pues en los múltiples testimonios que existen resguardados dentro del Archivo General de la Nación, y de los que la misma autora deja testimonio transcribiéndolos en su obra, se aprecia una variedad de solicitudes dirigidas por los contribuyentes del Segundo Imperio, al Gabinete del Emperador, rogando el expendio o rebajas de sus obligaciones fiscales, en las que la justificación más reiterada solía ser el estado de pobreza y su consecuente incapacidad de pago, mientras que otros referían a un listado de los derechos individuales que asistían al contribuyente.

Así pues, la rápida transición entre regímenes, pasando de respetar una Constitución federalista a una centralista, para luego regresar a la federal, y más tarde a un estatuto provisional, creó una confusión generalizada que impedía al gobernado llevar a cabo una defensa más articulada frente a las presiones fiscales que lo sofocaban.

Ello continuó transcurriendo así hasta el final de la Segunda República, aún y cuando se contó con la incorporación de la llamada *junta revisora*, la cual era un órgano que –en el ideal– servía para hacer más equitativas las cuotas para cada contribuyente, ya que habilitaba la recepción de quejas de los tributantes e institucionalizaba sus vías de protesta.

El Porfiriato

Tras instaurarse de nuevo la República en 1867, se alcanzó la tan ansiada estabilidad que permitiera el florecimiento de una más estructurada transformación hacendaria, la que en conjunto con un proyecto económico unificado, fue campo fértil de verdaderos cambios.

¹⁶ Marichal, Carlos y Marino, Daniela, op. cit., pp. 247-276.

La más grande labor sería rehacer y modernizar todo el sistema de recaudación, lo cual inició con la instauración de oficinas federales de aduana y hacienda a lo largo de todo el territorio de la república, así como la eliminación de cualquier rezago subsistente del sistema tributario colonial¹⁷.

Entre las medidas de cambio más destacadas se encuentran: el establecimiento del impuesto al timbre —el cual impactó a una inmensa cantidad de productos nacionales e importados, como el tabaco, el alcohol, e incluso las medicinas—¹⁸, a las herencias, al consumo de manufacturas nacionales, la prohibición de que los estados impusieran impuestos al comercio exterior, y la desaparición de las alcabalas y de la *Contribución Federal*. Asimismo, el ministro de hacienda Matías Romero señaló que el fallo principal del sistema imperante desde la independencia era que el producto de aduanas representaba una aplastante proporción de dos terceras partes del total de los ingresos de la República, lo que se urgía a cambiar cuanto antes¹⁹.

Así pues, resultaba menester la creación y fomento de un mercado interno. Porfirio Díaz comprendió que el país necesitaba de inversión extranjera, por lo que, con el objeto de atraerla, se valió de otorgar favores y privilegios para quienes se convirtieran en socios fuertes del país. En esa línea el gobierno mexicano fue muy complaciente con los inversionistas extranjeros, a los que les permitió obtener lucros desproporcionados con el otorgamiento de beneficios fiscales como el pago de cuotas fijas y contratos o concesiones administrativas sobre la explotación y extracción de hidrocarburos²⁰.

Gracias a dichas medidas, aun siendo tan drásticas, fue posible alcanzar el primer superávit presupuestal en la historia de México durante el cierre del ejercicio

¹⁷ Castañeda Zavala, Jorge, *La modernización de la Hacienda Pública mexicana en la segunda mitad del siglo XIX*, Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, 1994.

¹⁸ Ley del Timbre, de 31 de marzo de 1887.

¹⁹ Rodríguez Garza, Francisco, "La Hacienda Pública en México durante el siglo XIX, la transición difícil", en *Análisis Económico*, núm. 18(19), septiembre-diciembre, 1991.

²⁰ Castañeda Zavala, Jorge, "La transformación de la Hacienda Pública: de la República Restaurada al Porfiriato", en *Análisis Económico*, núm. 16(32), mayo-agosto, 2023, pp. 257-275.

fiscal de 1895²¹, no obstante, con el paso de los años fue imposible ignorar que dicho incremento de riqueza fue producto de acuerdos contruidos a merced de intereses extranjeros, lo que provocó la aglomeración de la riqueza en manos de esa pequeña oligarquía extranjera.

A la par de un inmenso progreso material y de infraestructura que representó el período de mayor crecimiento económico del país, se avecinó la ruina de los sectores sociales más desfavorecidos, quienes al no poder competir contra las empresas extranjeras terminaron por convertirse en sus asalariados.

Así pues, dada la desventajosa situación de los nacionales frente a los extranjeros, surgieron numerosas protestas a lo largo y ancho del país en contra de la injusta realidad, las que habiendo sido reprimidas violentamente por el régimen, avivaron la llama del movimiento Revolucionario que culminaría con la promulgación de la Constitución de Querétaro de 1917.

Reflexión histórica conclusiva

Como puede observarse, el surgimiento, consolidación e implementación de las políticas fiscales que rigieron a la Nueva España y al México prerrevolucionario, se preocuparon prioritariamente por la construcción y fortalecimiento de un sistema hacendario que permitiera servir de financiamiento a las campañas bélicas del imperio español y conservar la unificación del territorio independizado como una nueva federación.

El pensamiento general de las ciencias y la política ponía –y debía dadas las circunstancias de la época– poner al *colectivo* como personaje protagónico de su reflexión, por lo que las garantías y derechos del individuo en su investidura de contribuyente pasaban a un segundo o tercer plano, permitiendo una infinidad de tratos injustos, cargas impositivas estrangulantes, dobles tributaciones, etc., que sin duda, mermaron las capacidades económicas de la población y mantuvieron al

²¹ Delgado Cantú, Gloria, *Historia de México I: El proceso de gestación de un pueblo*. Pearson, 1975, p 535.

nacional subyugado a las exigencias y potestades del titular en turno. Todo siempre bajo el cobijo de un discurso nacionalista.

Por lo anterior es que en los períodos históricos hasta aquí comentados no encontramos muchos vestigios de lo que la Constitución de 1917 hoy reconoce formalmente como principios jurídicos del derecho tributario, los que sin duda representaron el más grande progreso en la tarea de delimitar la actuación del Estado como medida de protección para el contribuyente.

CAPÍTULO CUARTO

IUSPOSITIVISMO Y IUSNATURALISMO. SU HERENCIA EN LA CONTEMPORANEIDAD.

Un conflicto inacabado

El *derecho positivo* como respuesta a la pregunta “¿Qué es el derecho?”, nos brinda la solución más sobria de complicaciones, pues nos plantea un imperativo racional desprovisto de incógnitas ontológicas y evaluaciones de justicia que podrían resultar más morales que jurídicas. El derecho en estas condiciones **es lo que es**: el imperativo previsto en una norma, vigente, existente e identificable por rasgos meramente formales; ajeno a las propuestas éticas sobre lo que es justo o injusto y, directamente una propuesta que aborda la realidad desde una óptica simple: informar a qué atenerse. Lo anterior en contraposición al *derecho natural*, el cual resuena con la reputación de alzarse como un derecho superior y como una propuesta moral de lo que debería ser el derecho positivo.

Independientemente de la escuela que se adopte, en cualquier ordenamiento jurídico se identifica a la *norma* como objeto de estudio, la cual se construye a partir de dos componentes perfectamente identificables: el *hipotético normativo* —supuesto de hecho— y la *consecuencia de derecho* que apareja su actualización, la que, en conjunto con otras normas, construyen un complejo enramado de *reglas* y *principios* a los que conocemos como sistema jurídico. Dichos sistemas se presentan como un producto terminado, y acorde a sus postulados,

resulta fácil determinar qué es y que no es derecho, así como los márgenes de su vigencia cronológica.

Un sistema de normas articula y jerarquiza las *normas*, las dota de coactividad para alcanzar su eficacia y les brinda potencial expansivo, pues ordinariamente cuentan con mecanismos de adhesión y supresión para hacer frente a las necesidades de la realidad cambiante. Es decir, contienen en sí mismo las reglas para su transformación, y como producto, nos ofrece un contenido susceptible de conocimiento racional.

Ahora bien, como se expuso en párrafos anteriores, un sistema de normas puede adoptar la forma de un simple listado de mandatos elaborados a voluntad del soberano, mostrando un marcado desinterés por el contenido valorativo de sus normas –*modelo positivista*–; o por el contrario, puede resultar en un manual que aterrice los postulados de un orden superior preconcebido, el cual alimente y valide los postulados normativos que se proponen, y donde se difumine la distinción entre lo lógico y lo ético –*modelo iusnaturalista*–.

Cuando al juzgador le resuena una solución como lógica, lo que en realidad nos está diciendo es que le parece justa. Este salto de lo lógico a lo ético puede parecer paradójico si nos apegamos a las propuestas hobbsianas y kelsenianas, en las cuales la norma jurídica solo se entiende como un acto voluntarista, pero se aclara si conciliamos la idea que la codificación pretende proyectar como leyes positivas los planteamientos del racionalismo iusnaturalista²².

El período de la postguerra hizo patentes los horrores del positivismo jurídico, pues su rigor científico dio pie a las indeseables consecuencias recién experimentadas, lo que habría contribuido a su negativa percepción. Ante esto, los partidarios del iusnaturalismo alzaron la voz posicionando al derecho natural como el verdadero derecho, convirtiéndolo en el criterio evaluador de cualquier normativa positiva, condicionando su legitimidad y negando la juridicidad de cualquier norma

²² Cianciardo, Juan, *La cultura de los derechos humanos. Razón, voluntad, diálogo*, Universidad Nacional Autónoma de México, 2020, pp. 55-66.

contra natura, desproveyéndola de toda obligatoriedad. Ese derecho natural sería la expresión de una justicia “objetiva”, pues en sus palabras resulta racionalmente asequible para el común de los mortales²³.

No obstante, se ha expresado que tal objetividad podría acabar siendo igual de cuestionable que cualquier derecho positivo, pues los iusnaturalistas parecen ignorar –casi voluntariamente– las flaquezas y tendencias del hombre a pervertir su objetividad en son de perjuicios e idiosincrasias religiosas –como recién había demostrado la historia–, lo que Kelsen ya había pronosticado muchos años antes al expresar que cualquier propuesta del derecho natural conllevará invariablemente a secuelas autoritarias²⁴.

Lo que resulta innegable y que se ha extendido hasta la actualidad como herencia de los acontecimientos vividos durante el siglo XX, es que un gobierno que se alce con la bandera de la democracia no puede entenderse ajeno al reconocimiento y garantía de los Derechos Humanos, y mucho menos de la seguridad jurídica. Una seguridad jurídica que reclama incluso primacía sobre la justicia, y que delata una visión global mayormente decantada a un positivismo jurídico diluido antes que al derecho natural.

Lo anterior cobra incluso mayor fuerza al observar el relativismo resultante de las distintas *justicias* que existen dentro de las naciones, las cuales, en robustecimiento de la soberanía que tanto temen perder, se han alejado cada vez más de un concepto unificado de justicia universal.

Un punto de encuentro

Las críticas al positivismo jurídico han sido llevadas a cabo desde numerosas perspectivas, pero una de las que más ha proliferado en las últimas décadas tanto por su contundencia crítica como por su asertividad en encontrar un

²³ Ibid., pp. 50-51.

²⁴ Kelsen, Hans, *Esencia y valor de la democracia*. Labor, 1934, pp. 141-144.

punto de encuentro entre éste y el iusnaturalismo, es la llamada *jurisprudencia de principios*.

Esta perspectiva surge como respuesta directa a las barbaries cometidas en nombre del positivismo jurídico, dadas las insuficiencias advertidas y provocadas por sistemas normativos constituidos meramente por proposiciones deónticas – supuesto de hecho y consecuencia jurídica–. Así, se llegó a sostener que si bien no se desconoce el carácter de normas a dichas proposiciones –las cuales pasan a identificarse como **reglas**–, también resulta necesario reconocer una categoría especial de postulados, con una estructura más abierta, flexible, y que sirvan como un recurso lógico al cual atenerse solo ante la circunstancia de no contar con una norma legal o consuetudinaria directamente aplicable: los **principios**.

La utilidad de estos principios se volvería patente en los casos que involucren Derechos Humanos, y fungirían el papel de piedras angulares sobre los que se edifica la estructura y la lógica funcional de todo el ordenamiento jurídico. Algunas veces reconocidos como legítima fuente de derecho, y otras veces no, pero siempre como un llamado a la razón o brújula lógica y moral en la construcción, análisis y aplicación del derecho.

En opinión de Robert Alexy la distinción de principios y reglas es fundamental para la solución de problemas que impliquen una colisión entre Derechos Humanos, pues sin ella, no puede existir una dogmática que distinga propiamente la diferenciación y magnitud de éstos frente a las reglas de derecho²⁵.

En principio, aclara que la distinción entre principios y reglas no pretende afirmar que se excluyan las unas a las otras, sino que se complementen de algún forma; después, aclara que los principios y las reglas se diferencian por su fuerza deóntica: los principios admiten diversos niveles de cumplimiento, y ordenan ser cumplidos en la mayor medida de lo posible –lo que les ha valido el nombre de

²⁵ Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, pp. 81-86.

mandatos de optimización—; por otro lado, las reglas únicamente guardan dos posibilidades: ser observadas, o no. No existen puntos intermedios²⁶.

Cuando existe un conflicto de reglas, la precedencia de una sobre la otra implicará el desplazamiento de la preterida en el encuentro, y eso conllevará su anulación. Dicho conflicto habrá de resolverse por cualquiera de los criterios previstos en el ordenamiento para resolver cuestiones de potestad normativa, como lo son los criterios de especialidad en materia, competencia, temporalidad o jerarquía.

Por otro lado, cuando dos principios colisionan entre sí, la resolución del conflicto no puede implicar el desplazamiento de uno sobre otro como lo sería en el caso de las reglas, sino que la vía de solución se torna un tanto más compleja. Luego de un ejercicio de ponderación, habrá que valorar la superposición de uno sobre el otro, pero sin dejar de aplicar alguno, es decir, en el caso de conflicto, se priorizará la aplicación de uno de los dos principios, pero bajo el claro y justificado entendido de que ello solo se debe a las particularidades y vicisitudes del caso concreto en análisis, lo cual podría no perdurar o replicarse en un caso futuro.

La diferencia entre principios y reglas también se aprecia desde su contenido y curso de acción. Los primeros reconocen bienes que son intrínsecos a los propios principios —clara herencia del derecho natural—, y por ello apuntan a un *estado de cosas* sin perder tiempo ni rumbo detallando concretamente la vía para ello; por otro lado, las reglas apuntan a alcanzar bienes que les son extrínsecos, y lo hacen estableciendo pasos concretos²⁷.

Independientemente de sus diferencias, resulta importante señalar que unos y otros sólo pueden pertenecer al orden jurídico si se encuentran integrados en él, pues con todo y la razonabilidad intrínseca de que gozan los principios, el operador jurídico no puede aplicar derecho que escapen al marco de la ley positiva.

²⁶ Ibid., pp. 89-91.

²⁷ Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

Si bien la concepción general admite la existencia de los principios en una etapa previa a su positivización—o de otra forma resultaría incomprensible hablar de conceptos recurrentes en textos constitucionales contemporáneos como lo son lo *sustancial*, lo *fundamental* o lo *inalterable* de los derechos—, la vía para su uso como herramienta ponderativa sí requiere de norma escrita.

CAPÍTULO QUINTO

PRINCIPIOS Y REGLAS, ¿FUENTES RECONOCIDAS DEL DERECHO?

En la actualidad, la fórmula del derecho escrito ha probado resultar insuficiente para la resolución de los complejos e intrincados problemas que surgen en la contemporaneidad, por lo que los sistemas jurídicos a lo largo del mundo han comenzado a participar en una lenta transición que pretende sustituir de manera genérica al derecho escrito o legislado (*reglas*) por los procedimientos esencialmente orales, elaborados y sustentados por *principios* jurídicos y éticos; pero dar mayor preponderancia a los principios para la solución de controversias jurídicas en aquellos casos donde no existe ley ni jurisprudencia aplicable implica el surgimiento de una importante pregunta que requiere ser respondida, y es que, a todo ello, ¿qué puede en última instancia entenderse por un *principio* del Derecho?

Ya explicamos el origen ontológico de los mismos y explicamos su diferenciación específica con otra categoría de operadores deónticos que reciben el nombre de *reglas*, pero requerimos de un esfuerzo por definirlos en sí mismos y no de forma indirecta a partir del rebote con otros conceptos.

En esa línea, un buen comienzo puede ser la consulta del término *principio* en el Diccionario de la Academia Real Española, el cual expone en sus primeras cuatro acepciones que por *principio* puede entenderse: 1) *Primer instante del ser de algo*; 2) *Punto que se considera como primero en una extensión o en una cosa*; 3) *Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier*

*materia; y, 4) Causa, origen de algo*²⁸. (Diccionario de la Real Academia Española, 2025)

De lo anterior se advierte que no hay una sola noción de la palabra *principio*, pero advirtiéndolo de la idea gramatical que proporciona la Real Academia de la Lengua Española que se trata del origen de lo que se habla, piensa, hace o comenta, siempre dentro de los cánones de la razón, pudiendo sostener en términos generales que un principio es una **idea fundamental que sirve de base a un orden determinado de conocimiento o sobre el que se apoya un razonamiento**.

En el campo del Derecho, la definición se aterriza claramente en los términos propuestos por el autor Ulises Flores Sánchez: *“Los principios generales del derecho se entienden como aquellos criterios, axiomas o pautas con razonamiento lógico, que contienen valores éticos y jurídicos atemporales y universales -fundamentales, consecutivos e instrumentales- con las características de polaridad, jerarquía, dependencia, progresividad y esfera material de validez.”*²⁹

A diferencia de los tratados y de la costumbre, los cuales son reconocidos de forma unánime y contundente por los autores como fuentes del Derecho internacional, existe mucha resistencia en cuanto a la aceptación de los Principios Generales del Derecho con la misma calidad. Una de las razones deriva de la tan ambigua definición que de los mismos hace el artículo 38, párrafo primero, inciso c) del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia³⁰, al establecer que son aquellos *reconocidos por las naciones civilizadas*. Término con el cual los redactores del Estatuto se referían al reconocimiento de los principios como reglas preexistentes y no creadas que son comunes a los sistemas jurídicos internos de las naciones o Estados que en el momento de su redacción se distinguían como las grandes

²⁸ Disponible en: <https://dle.rae.es/principio>.

²⁹ Flores Sánchez, Ulises, *“De los Principios Generales del Derecho como Fuente del Derecho Internacional. “Derecho Duro” (Hard Law)”*, en *Foro Jurídico*, agosto 2, 2024. Disponible en: [file:///Users/luistapia/Documents/TESINA%20UP/Doc%20Consulta/De%20los%20Principios%20Generales%20del%20Derecho%20como%20Fuente%20del%20Derecho%20Internacional.%20"Derecho%20Duro"%20\(Hard%20.html](file:///Users/luistapia/Documents/TESINA%20UP/Doc%20Consulta/De%20los%20Principios%20Generales%20del%20Derecho%20como%20Fuente%20del%20Derecho%20Internacional.%20), 2024.

³⁰ Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Artículo 38, párrafo primero, inciso c). Disponible en: <https://www.un.org/es/documents/icjstatute/chap2.htm>.

potencias europeas que formaban parte de la comunidad internacional, en contraste con las que no pertenecían a la misma.

Participo de la idea que dicho artículo del Estatuto requiere de una reinterpretación ajustada a los tiempos modernos, en los que la terminología de *nación civilizada* pueda desprenderse de su origen eurocentrista y pase a entenderse bajo los términos propuestos por el autor Michel Virally, como *“principios tan generales que se aplican dentro de todos los sistemas jurídicos que han logrado un estado comparable de desarrollo”*³¹. (1998, pág. 33)

En el ámbito del derecho nacional mexicano, los principios generales del derecho son expresamente reconocidos como fuente del derecho, lo cual se advierte del último párrafo del artículo 14 constitucional, que a la letra se transcribe:

“Artículo 14. *A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

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

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

*En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los **principios generales del derecho**.*^{32”}

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido su existencia y uso en una extensa variedad de criterios, como se advierte de la siguiente jurisprudencia emitida por el Pleno del mencionado Tribunal:

“INTERPRETACIÓN DE LA LEY. SI SU TEXTO ES OSCURO O INCOMPLETO Y NO BASTA EL EXAMEN GRAMATICAL, EL JUZGADOR PODRÁ UTILIZAR EL MÉTODO QUE CONFORME A SU CRITERIO SEA EL MÁS ADECUADO PARA RESOLVER EL CASO CONCRETO. De acuerdo con el cuarto párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el órgano

³¹ Virally, Michel, *El devenir del Derecho Internacional*, Fondo de Cultura Económica, 1998, p. 33.

³² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 14.

*jurisdiccional, al resolver la cuestión jurídica que se le plantee, deberá hacerlo conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y, a falta de ésta, se fundará en los **principios generales del derecho**. En este sentido, los juzgadores no están obligados a aplicar un método de interpretación específico, por lo que válidamente pueden utilizar el que acorde con su criterio sea el más adecuado para resolver el caso concreto. Sin embargo, en principio deberá utilizarse el literal, pues como lo establece el propio precepto constitucional, los fallos judiciales deberán dictarse "conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley", con lo que se constriñe al juzgador a buscar la solución del problema que se le presente, considerando en primer lugar lo dispuesto expresamente en el ordenamiento jurídico correspondiente.*³³

Se podrá observar que ambas disposiciones reconocen a los principios generales del derecho como una fuente de derecho, pero introduciéndolos como el último recurso de los que pueda valerse el juzgador para resolver las cuestiones sometidas a su conocimiento, y bajo el entendido de que estos no deben –en ningún momento– oponerse a las disposiciones cuya laguna pretendan sufragar.

En el compendio “*El Sistema Jurídico Mexicano*”, publicado por la Dirección General de Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Máximo Tribunal definió a los principios generales del derecho como “[...] *verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general, creadas mediante procesos jurídico-filosóficos de generalización*” (2006, pág. 9), cuyo uso –precisa la Corte– resulta incluso obligado por la norma misma, como puede advertirse del artículo 14 constitucional³⁴.

Asimismo –y lo que resulta de mayor interés para el trabajo que se redacta–, es que en dicha obra la Corte reconoce a los principios generales del derecho la calidad de ser una **fuente supletoria** de la ley, pues su uso permite a los juzgadores resolver controversias surgidas con motivo de lagunas u omisiones legislativas, para agregar que si bien no existe un listado expreso de donde puedan advertirse uno a uno, ello es debido a que su número varía constantemente atendiendo al perfeccionamiento del que son objeto.

³³ Tesis 1a. LXXII/2004, *Seminario Judicial de la Federación*, Novena época.

³⁴ Dirección General de Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis, perteneciente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *El Sistema Jurídico Mexicano*, 2006, p. 9.

Con lo expuesto, queda despejada cualquier duda referente a si los principios generales del derecho tienen o no cabida dentro del ordenamiento jurídico mexicano, confirmando que es una realidad que los ideales de justicia y derecho natural que imprimen los principios permean y alimentan a todo el sistema jurídico positivo, pues juegan un importantísimo papel como bastión de protección ciudadana en cualquier ámbito o rama del Derecho, gozando de especial resonancia dentro del derecho tributario.

CAPÍTULO SEXTO

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Uno de los pilares fundamentales de nuestro sistema jurídico lo constituye el llamado **principio de constitucionalidad**, el cual mandata una sumisión del derecho a las características esenciales y lineamientos generales del orden jurídico que nos rige, y que se encuentran plasmados en el texto constitucional. No basta que las relaciones jurídicas se rijan por lo que determine la ley aplicable, pues dicha ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos debe evitar contradecirlos.

Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución juegan el papel de guías para el desarrollo y evolución de las normas fiscales, pues como se recordará, de acuerdo con los postulados de la jerarquía normativa, no todas las leyes poseen el mismo rango y es necesario distinguirlas conforme a su importancia a fin de distinguir el orden de su aplicación preferente. La contravención de los postulados constitucionales por parte de las leyes ordinarias acarrearía su invalidez jurídica, facultando a los afectados por dichas disposiciones para interponer el correspondiente Juicio de Amparo que garantice la protección de su esfera de derechos y asiente un precedente que devuelva al cause al sistema de normas.

Desde sus inicios, el sistema fiscal mexicano ha buscado orientar su construcción basado en los principios de justicia, equidad y proporcionalidad,

pensando no sólo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos.

El artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, expedido en el año de 1814, contuvo una expresión muy ilustrativa del sentir democrático de los llamados Padres de la Patria, al estatuir que “[...] *Las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa*”³⁵. No obstante, casi cincuenta años tuvieron que transcurrir para que dicho espíritu se materializara en un precepto formal, pues fue hasta el 5 de febrero de 1857 cuando la promulgación del artículo 31, fracción II, de la Constitución Federal de 1857, dio forma al principio fundamental que alimenta la sustancia de todo el sistema tributario nacional³⁶:

“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

(...)

II. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

En la actualidad, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, en su artículo 31, fracción IV, estatuye que:

“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 del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes³⁷.”

³⁵ Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán a 22 de octubre de 1814. Art. 36.

³⁶ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Ciudad de México, Porrúa, 1995, pp. 306-309.

³⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 31.

Así pues, el conocimiento de los principios tributarios de rango constitucional constituye un tema de gran importancia, pues permite al jurista evaluar con precisión el contenido de la legislación fiscal ordinaria, así como los criterios jurisprudenciales que los órganos impartidores de justicia emiten en la realización de sus labores, para poder determinar los casos en que tales leyes y criterios carezcan de validez jurídica por contener vicios de inconstitucionalidad.

Precisado lo anterior, podemos afirmar que del contenido del artículo transcrito puede desprenderse la existencia de los siguientes principios constitucionales tributarios, los cuales rigen a toda contribución y sus elementos: **principio de generalidad, principio de obligatoriedad, principio de proporcionalidad, principio de equidad, principio de legalidad y principio de vinculación al gasto público.**

Principio de proporcionalidad tributaria

El principio de proporcionalidad en los impuestos refiere al hecho que los contribuyentes deben aportar al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo tributar una parte justa de sus ingresos que no devenga en una carga exacerbada para ellos.

Esto es, la distribución de las cargas fiscales debe valorar todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, para así ajustarse a la capacidad de pago de cada sujeto obligado, considerando la exención del llamado *mínimo vital* –entendido como la justa cantidad indispensable de recursos que los individuos necesitan para cubrir sus necesidades esenciales– y la llamada progresividad en la imposición³⁸.

El establecimiento de tarifas progresivas permite que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en mayor medida que aquellos que perciben cantidades inferiores, lo cual ve en sí mismo realizado el principio de tributación

³⁸ Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda Español, 1994, pp. 76-89.

proporcional; no obstante que dicho principio únicamente es aplicable a los llamados impuestos directos –aquellos dirigidos a gravar la riqueza–, y no así a los indirectos o los llamados *derechos* en su ascepción de contribución, dada su propia naturaleza³⁹.

Aún con ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado que los impuestos indirectos no pueden ser totalmente ajenos a los principios de proporcionalidad y progresividad contributiva, pues éstos también deben contener una tasa impositiva coherente con la naturaleza del tributo sin rebasar los límites constitucionales y racionalmente permitidos, o de lo contrario revasarían los propósitos de los postulados constitucionales. Lo anterior se desprende del siguiente criterio jurisprudencial expedido por el Pleno de la Suprema Corte:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. *El análisis de la proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, una vez determinada la naturaleza de la contribución, debe hacerse en función de sus elementos cuantitativos como la tasa imponible, cuya elección por parte del legislador ordinario no puede quedar al margen de regularidad constitucional, aunque se trate de impuestos indirectos en los que se repercute la carga fiscal y dependen de la absorción del mercado, ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas, de los diferentes bienes que permiten desarrollarse, o poner en riesgo la eficacia de un principio o postulado de la propia Constitución, es decir, el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible no debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos. Además, el tipo de tasa debe ser coherente con la naturaleza del tributo, pues su idoneidad a la clase de contribución es un elemento toral para establecer si con ello se vulnera o no el principio de proporcionalidad tributaria, pues lo contrario implicaría validar el tipo de tasa elegida aunque sea incorrecta por alejarse de aquella naturaleza⁴⁰.*”

³⁹ Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo. *Principios de justicia fiscal y tributaria*, Tax Editores, 2003, pp. 43-67.

⁴⁰ Tesis P./J. 6/2009, Seminario Judicial de la Federación, Novena época.

Asimismo, en los llamados *derechos* como contribución, la proporcionalidad se encuentra inmersa en la relación que guardan la cuota a cubrir establecida y el costo del servicio público prestado, por lo que resulta claro que no existe especie contributiva que resulte ajena a los parámetros ordenados por el mandato constitucional⁴¹.

Principio de equidad tributaria

El principio de equidad tributaria mandata otorgar el mismo trato a todas las personas que en igualdad o similitud de condiciones de relevancia fiscal, se encuentren bajo el supuesto de aplicación de una misma norma. Lo anterior puede concretizarse en el popular aforismo de “*tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales*”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad de todos los sujetos pasivos del tributo ante la ley tributaria, los que en tales condiciones debe recibir un trato idéntico en lo concerniente a cualquier aspecto fiscal, como lo son las hipótesis de causación, plazos, deducciones, exenciones, etc. Lo anterior puede apreciarse de la siguiente tesis jurisprudencial, expedida por el Pleno del Máximo Tribunal:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un*

⁴¹ García Bueno, Marco César, *Principios tributarios constitucionalizados*, Ciudad de México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2005, pp. 13-27.

impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula⁴².”

En concreto, la equidad tributaria verifica la seguridad jurídica de los contribuyentes para asegurarse que recibirán el mismo trato que cualquiera otro que se encuentre en la misma situación de hecho, ya sea en relación al cumplimiento de obligaciones sustantivas o de requisitos formales.

Principio de vinculación con el gasto público

La recaudación de contribuciones únicamente se legitima cuando se hace en provecho de la ciudadanía, por lo que la aplicación de los impuestos debe destinarse a los fines específicos que determine la administración pública, a través de los órganos especializados en sus respectivos ramos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha indicado que el concepto de *gasto público* tiene un sentido social y de alcance colectivo, por cuanto a que las arcadas públicas producto de la recaudación deben destinarse a la satisfacción de las necesidades colectivas, sociales y servicios públicos. Asimismo, ha sostenido

⁴² Tesis 232309, *Seminario Judicial de la Federación*, Séptima Época.

que este principio pretende evitar que los recursos se destinen a cuestiones ajenas que no impacten en beneficio de la colectividad, pues lo único que justifica el desprendimiento patrimonial de los particulares bajo el nombre de las contribuciones, es su finalidad de sostener el aparato estatal y redistribuir la riqueza:

“DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007). El

sentido esencial del citado principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica una prohibición de desviar los recursos obtenidos a través de las contribuciones para utilizarlos en cuestiones ajenas al gasto público, en tanto que dicho destino es el que justifica, junto con el principio de solidaridad, el desprendimiento patrimonial para dar sostén al aparato estatal y lograr la redistribución de la riqueza. Por ello, en la medida en que las cantidades recaudadas a través del impuesto a los depósitos en efectivo se utilicen para sufragar las cargas públicas, no puede estimarse vulnerado el aludido principio. Por otra parte, el hecho de que conforme al diseño del tributo los contribuyentes puedan aplicar los mecanismos contenidos en los artículos 7, 8 y 9 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, no significa que los recursos respectivos abandonen el destino señalado, toda vez que al aplicarse el acreditamiento contra el impuesto sobre la renta (propio y retenido a terceros) y luego la compensación contra otros impuestos federales, los recursos originalmente captados por el fisco en concepto de impuesto a los depósitos en efectivo pueden apreciarse como si se tratara de un "anticipo" para efectuar el pago o extinción -en alguna medida- de la deuda tributaria en esas otras contribuciones que también están destinadas al gasto público y, en todo caso, el hecho de que eventualmente existan montos de impuesto a los depósitos en efectivo susceptibles de devolución, implica que el sujeto pasivo no está obligado a pagar impuesto sobre la renta u otras contribuciones federales, o bien, que de estarlo (lo cual presupone un acreditamiento y compensación previos), ha cumplido -al menos en alguna medida- con su obligación de contribuir, precisamente, al gasto público por dichas vías tributarias, lo cual pone de manifiesto que lejos de

provocarse una transgresión en ese sentido, dichas disposiciones propenden a obtener financiamiento con ese destino⁴³.”

Los tributos no son fines en sí mismos, sino medios para conseguir el propósito constitucional que se les asigna. De esa forma, cualquier ingreso público –tributario o no– se encuentra indisolublemente destinado a los fines delimitados en la política económica estatal. Un impuesto como tal puede ser parte o no de una determinada política económica o social, pero ello no tiene implicaciones directas sobre su constitucionalidad, pues siguiendo la dogmática desarrollada por la Corte, su conformidad con el texto fundamental no depende de relacionarlo con un determinado plan, partida o programa, sino de su vinculación con el gasto público en general⁴⁴.

Principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad se alza tal vez como el pilar más importante que define a un Estado moderno de derecho, pues es conforme a aquel que las entidades públicas y los gobernados se encuentran sometidos al texto de las leyes. Dicho principio –previsto en el artículo 14 constitucional– rige en toda su extensión al sistema jurídico, pero goza de particular fuerza en las áreas del derecho público.

De conformidad con el precepto 31 consitucional, todas las contribuciones, indistintamente del nivel de gobierno al que pertenezcan (federal, estatal o municipal), deben –como requisito de legitimación para su cobro– encontrarse previamente establecidas de forma expresa en una ley en sentido forma y material, lo que implica que el acto creador del impuesto debe siempre emanar del poder legislativo. Lo anterior es así, pues solo de esa forma se justifica que son los mismos gobernados a través de sus representantes parlamentarios los que determinan las cargas económicas que han de soportar.

⁴³ Tesis P. LXI/2011, *Seminario Judicial de la Federación*, Décima Época.

⁴⁴ Tesis 1a. XLVI/2020 (10ª), *Seminario Judicial de la Federación*, Décima Época.

Más aún, no resulta suficiente que su mera existencia se encuentre prevista en el texto legal, pues también deben constar de manera clara los elementos esenciales del impuesto, como lo son la forma, el contenido, la temporalidad y el alcance de la obligación tributaria, pues solo así puede garantizarse que el contribuyente conoce el monto y la vía para cumplir con su obligación, a la par que se reduce el margen de actuación arbitraria de las autoridades.

Sirve de apoyo a lo anterior el siguiente criterio expedido por la Segunda Sala de la Suprema Corte:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte , examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada

causante. Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición legal anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificársele⁴⁵.”

Principio de generalidad

Como consecuencia directa del principio de legalidad se desprende el principio de generalidad, pues el razonamiento dicta que si todo crédito fiscal para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley, y si todas las disposiciones tributarias derivan de una norma jurídica aplicable, resulta evidente que el Derecho Fiscal solo puede manifestarse a través de normas jurídicas.

Dicho razonamiento lleva a concluir que los créditos fiscales participan de las características esenciales del acto que les da vida: la ley; y al ser la generalidad uno de los principales elementos que le da esencia al acto legislativo, derivamos en extraer el principio de generalidad. Cabe recordar que una ley es general cuando se aplica indiscriminadamente y sin excepción a todas las personas que se coloquen bajo los supuestos de su hipótesis normativa.

Ahora bien, decimos que el principio de generalidad en su vertiente tributaria enuncia que sólo están obligados al pago de los créditos fiscales aquellas personas físicas o morales que se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes de la materia, llevando a cabo el hecho generador de consecuencias fiscales. Dicho principio encuentra materialización en el encabezado del artículo 31 constitucional, al establecer: “*Son obligaciones de los mexicanos: [...]*”.

⁴⁵ Tesis 807811, *Seminario Judicial de la Federación*, Quinta Época.

Por supuesto que ello no significa que los sujetos pasivos del impuesto tengan que ser exclusivamente de nacionalidad mexicana, pues conocemos los casos de extranjería que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dicha anomalía deriva más bien de un error técnico que por alguna razón se ha resistido a ser enmendada a lo largo de múltiples reformas constitucionales; no obstante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido clara al expresar que el Estado mexicano –en uso de su soberanía tributaria– tiene el derecho a recabar los tributos legítimamente generados por persona extranjera sin que ello conlleve una violación al artículo 31 constitucional, toda vez que los términos de redacción de dicho precepto se deben a su inclusión dentro del capítulo de “de las obligaciones de los mexicanos” de la Carta Magna, sin que ello signifique que los extranjeros estén exentos de dicha obligación cuando residan en territorio mexicano o la fuente de la riqueza se encuentre dentro del territorio nacional.

Principio de obligatoriedad

Ya mencionamos que de acuerdo con la fracción IV, del artículo 31 constitucional, es una obligación ciudadana de carácter público contribuir a los gastos públicos de la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios.

Dicha obligación deriva del imprescindible gasto que realiza el Estado para el desarrollo de sus actividades, por lo que el principio de obligatoriedad fiscal debe entenderse en función de la importancia del deber que ampara, cuyo incumplimiento deriva en severas consecuencias en las que se ve desplegada la más despiadada potestad económico-coercitiva estatal prevista en el segundo párrafo del artículo 22 constitucional, que a la letra establece:

“Artículo 22. [...]

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete la autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, la

*aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia*⁴⁶.

[...]"

En tales condiciones, es dable entender que el Principio de obligatoriedad estatuye un deber ciudadano de orden público, así como los instrumentos jurídicos al alcance del Estado para velar por su cabal cumplimiento.⁴⁷

Conclusión

Los principios consitucionales expuestos representan una garantía de defensa frente a los posibles abusos del legislador y la autoridades fiscal, y en concreto, pueden reducirse al cumplimiento de tres funciones específicas:

1. *Función Exegética*: Apoyan a un mejor entendimiento de las normas jurídicas.
2. *Función Fundamentadora*: Imponen un límite a las autoridades y encaminan el uso de sus potestades y atribuciones.
3. *Función garantista*: Conceden seguridad jurídica a los gobernados.⁴⁸

Una norma jurídica que contraviniera cualquiera de los principios estudiados se reputaría de inconstitucional y, por ende, carecería de validez legal; en tales condiciones, la interposición del correspondiente Juicio de Amparo resultaría el medio de defensa óptimo para el reestablecimiento del orden jurídico, lo que abonaría al creciente acervo de prescedentes que reafirman los ideales y garantismo del sistema jurídico nacional.

⁴⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 31.

⁴⁷ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Porrúa, 1981, pp. 555-567.

⁴⁸ Domínguez Crespo, César Augusto, *Principios de Justicia Tributaria. Apuntes del curso de derechos tributario*, Universidad de Guanajuato, 2015, pp. 557-566.

CAPÍTULO SÉPTIMO

ANTECEDENTES Y ESTUDIO DE CASO

Sentencia ejecutoria derivada de la contradicción de criterios 2/2021.

Expuesto ya el desarrollo de la política fiscal de nuestro país, así como la consecución del devenir histórico en la materialización de los principios constitucionales que hoy sirven como fiel instrumento de análisis jurídico, resulta pertinente comenzar con la exposición del caso práctico que da origen y motivo al presente trabajo de investigación.

El viernes cinco de noviembre de dos mil veintiuno, el Pleno Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito resolvió la contradicción de tesis –hoy contradicción de criterios– **2/2021**, suscitada entre el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil –al fallar el recurso de revisión fiscal 76/2019–, y el Tercer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil –al fallar el recurso de revisión fiscal 70/2019 y 83/2019–, ambos del Vigésimo Segundo Circuito, surgida con motivo de las distintas posiciones adoptadas frente a un mismo tema.

Como producto de la mencionada resolución, se emitió el siguiente criterio jurisprudencial, cuyo rubro y contenido se transcriben a continuación:

“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA ACTIVIDAD QUE REALIZA UN CONTRIBUYENTE DE CRIAR Y ENGORDAR AVES DE CORRAL PARA POSTERIORMENTE “VENDERLAS” A LA EMPRESA PROPIETARIA DE LOS ANIMALES, BAJO LA FIGURA DE LA APARCERÍA, ES UNA OBLIGACIÓN DE HACER Y, POR TANTO, SE TRATA DE UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y NO DE UNA ENAJENACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO A), DE LA PROPIA LEY.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes llegaron a conclusiones distintas al identificar qué actividad realiza un contribuyente en cumplimiento a la obligación contractual celebrada con una persona moral -

propietaria- quien le entregó aves de corral en pie (pollos) bajo la figura de la *aparcería ganadera* -para su cuidado y engorda-, como hecho generador de la base gravable del impuesto al valor agregado, pues uno determinó que dicha actividad es **una obligación de hacer** y, por tanto, se trata de una prestación de servicios independientes en términos de lo establecido por **el artículo 14, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**, pues aun cuando las partes hayan denominado al hecho de retorno como "venta", lo cierto es que el aparcero no adquirió la propiedad de los bienes; mientras que el otro consideró que esa actividad es una **auténtica enajenación de animales**, específicamente de aves de corral en pie (pollos) idóneas para su comercialización, de manera que al contribuyente no se le paga por criar y alimentar las aves que le entrega al inicio (no aptas para comercializar), sino por **un producto terminado**, por lo que se ubica en la hipótesis prevista en el **artículo 2, apartado A, fracción I, inciso a)**, de la propia ley.

Criterio jurídico: El Pleno del Vigésimo Segundo Circuito establece que si las partes convienen que una persona física denominada en el propio contrato como "proveedor" se obliga a "vender" de primera mano a una persona moral los pollos que había obtenido por la utilización de un predio de su propiedad y la empresa se obliga a comprarlos, pero sujetan su acuerdo de voluntades, e incluso, su vigencia, a un contrato de *aparcería ganadera* a través del cual **la empresa en su calidad de propietaria entrega las aves de corral recién nacidas al particular y éste asume la obligación de criarlas, cuidarlas y alimentarlas dentro de un predio de su propiedad; y una vez que alcanzan la talla y el peso adecuados las vuelve a "vender" a la misma persona moral que se los entregó, obteniendo con ello una ganancia, debe entenderse que la actividad desplegada por el contribuyente que genera el hecho impositivo del impuesto al valor agregado, se trata de una prestación de servicios independientes** en términos del artículo 14, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tasada al 16%, ante la **inexistencia real de una enajenación**.

Justificación: Lo anterior, porque para dilucidar si una actividad se ubica o no en el supuesto previsto en el artículo 2o.-A, fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **no se debe atender a la denominación que se dé en los contratos celebrados, sino a la forma y términos en que éste se desarrolla,**

*con la finalidad de desentrañar su naturaleza y poder verificar si hipotéticamente se encuentra previsto en esa norma fiscal, en virtud de que **la denominación que se dé contractualmente a una actividad o a la prestación de un servicio, no es el factor que determina el objeto del gravamen o el hecho imponible, sino la realidad económica por la cual se genera el ingreso.** Así, las actividades que derivan de un contrato celebrado entre dos personas, por el cual una proporciona animales a otra para su crianza y engorda en un predio propiedad de ésta para que los cuide y engorde -bajo la figura jurídica de aparcería ganadera- y hecho lo cual, los venda a la misma persona que originalmente se los entregó, constituye una prestación de servicios independientes, ya que en virtud del contrato de aparcería ganadera el aparcero prestador del servicio, no adquirió la propiedad de los semovientes, sino únicamente su tenencia material y jurídica; por ende, no puede considerarse legalmente una enajenación de los animales, acorde a lo dispuesto por los artículos 8o. y 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y 14, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.⁴⁹”*

La materia de la contradicción se generó en virtud de que el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Vigésimo Segundo Circuito, consideró que la actividad que realiza un contribuyente de criar, engordar y cuidar aves de corral proporcionados por la empresa propietaria de los animales bajo la existencia de un contrato de aparcería ganadera, para posteriormente venderlas de regreso a la empresa propietaria, es una obligación de hacer y, por tanto, se trata de una **prestación de servicios** en términos de lo establecido por el **artículo 14, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**, gravada a la tasa del 16%, pues aún cuando en el contrato celebrado entre el particular y la persona moral se hable de compraventa, lo cierto es que el actor no demostró haber adquirido la propiedad de las aves; de ahí que no podría estimarse la existencia de la enajenación.

Por otro lado, en un asunto similar, el Tercer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Vigésimo Segundo Circuito, consideró que la actividad desempeñada por el contribuyente no es una prestación de servicios que

⁴⁹ Tesis PC.XXII. J/2 A (11ª.), Seminario Judicial de la Federación, Undécima Época.

verdaderamente actualice la existencia de un contrato de aparcería ganadera, sino que se trata de una auténtica **enajenación de animales** –aves de corral–, en atención a que el objetivo perseguido con la celebración del contrato no fue la repartición solidaria de frutos, pues de manera directa preveía una compraventa inter partes, en la inteligencia de que el contribuyente no recibía una utilidad inmediata por criar y alimentar las aves de corral que se le entregaban al inicio (no aptas para comercializar), sino que ello acontecía una vez que vendía dichos animales a la persona moral con la que contrató en la forma de un **producto terminado**; de ahí que solo generaba riqueza gravable si las vendía, por lo que la actividad se circunscribe a la hipótesis prevista en el **artículo 2, apartado A), fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**, gravada a la tasa del 0%.

La denuncia de contradicción de criterios fue formulada por los Magistrados integrantes del Primer Tribunal Colegiado mencionado, y tras verificar los presupuestos para determinar su existencia de acuerdo con los criterios expedidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵⁰, el Pleno del Vigésimo Segundo Circuito confirmó que se trataba de criterios contenidentes, esto es, que los tribunales involucrados resolvieron una cuestión litigiosa en la que se vieron en la necesidad de aplicar el arbitrio judicial a través de un ejercicio interpretativo, y de la cual existe algún punto de conexión en torno a un mismo problema jurídico. Que si bien las cuestiones fácticas que rodearon a los casos pudieron ser distintas, dichas articularidades no resultan relevantes, pues fueron solo adyacentes.

De forma específica, los ejercicios interpretativos realizados por los tribunales contenidentes giraron en torno a la cuestión jurídica consistente en saber si la actividad que realiza un contribuyente en cumplimiento a una obligación

⁵⁰ Tales directrices han sido determinadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las jurisprudencias de títulos siguientes: "CONTRADICCIÓN DE TESIS ENTRE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. FINALIDAD Y CONCEPTO."(1); "CONTRADICCIÓN DE TESIS ENTRE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. CONDICIONES PARA SU EXISTENCIA."(2); "CONTRADICCIÓN DE TESIS. PARA SU INTEGRACIÓN NO ES NECESARIO QUE SE TRATE DE JURISPRUDENCIAS."(3); "CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES."(4)

contractual consistente en vender las aves de corral que previamente recibió de la empresa con la que contrató bajo la figura de la aparcería ganadera –para su cuidado y engorda–, encuadra en la hipótesis que prevé el artículo 2, apartado A), fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que debe ser tasada al 0%; o si la actividad desplegada por el contribuyente por la que generó el ingreso de la base gravable se trata de una prestación de servicios independientes en términos del artículo 14, fracción I, del ordenamiento fiscal invocado, tasada al 16%.

Para arribar a sus respectivas conclusiones, los Tribunales Colegiados analizaron las mismas porciones normativas, llegando a conclusiones opuestas, lo que permitió verificar la subsistencia de la contradicción de criterios y exigió su resolución por el Pleno de Circuito.

Resolución de la contradicción. El criterio a prevalecer.

El Pleno determinó que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio emitido por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil, en atención a que:

A) La actividad que se analiza constituye una prestación de servicios independientes en términos del artículo 14, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tasada al 16%, **ante la inexistencia real de una enajenación.**

B) El contenido de las cláusulas de un contrato es lo que determina su naturaleza, con independencia de la denominación que le den los contratantes a la operación que realicen.

C) El pago efectuado por la persona moral no puede considerarse erogación por concepto de compraventa, pues la enajenación de los animales no puede entenderse de forma independiente o autónoma de la obligación de principal de su crianza y engorda.

D) Al nunca haber sido un acto traslativo de dominio, sino de posesión, no puede considerarse que el aparcero haya estado alguna vez en posibilidad de vender de regreso las aves de corral a su dueño original, toda vez que nadie puede vender lo que no es de su propiedad.

E) La contraprestación pactada entre las partes bajo el supuesto título de *venta* no pugna con la naturaleza asociativa del contrato de aparcería ganadera, en la medida que atendiendo al principio de libertad contractual, es válido considerar que precisamente fue esa la forma en la que acordaron efectuar la repartición de utilidades.

De ahí que la empresa contratante no paga por obtener la propiedad de los animales, pues la erogación no tiene su causa en la obtención de meras aves de corral, sino en el propio contrato de aparcería, ya que solo hasta que el aparcero cumple con las obligaciones de hacer que derivan de ese contrato es que las retorna a la persona moral que se las entregó, y es solo hasta ese momento que recibe el ingreso respectivo.

En otras palabras, únicamente si el particular aparcero cumplía con la obligación consistente en cuidar y engordar los pollos que le eran proporcionados por la persona moral contratante, estaría en aptitud de regresarlos a la misma empresa, y solo bajo esas circunstancias ésta efectuaría el pago correspondiente.

De ello se obtiene, con toda certeza, que **el hecho generador de la riqueza lo constituye el ingreso que el particular obtuvo por haber efectuado obligaciones de hacer**, lo que lleva a que se circunscriba en la hipótesis prevista en el artículo 1, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, gravable a la tasa del 16%.

Del contrato de aparcería rural y el impuesto al valor agregado

Ahora bien, expuesta la materia sobre la que versó la sentencia ejecutoria del criterio jurisprudencial que se estudia, corresponde analizar su adecuación a la normativa nacional bajo la óptica de las **reglas** y **principios** que rigen la materia.

Para ello, primero se expondrá la naturaleza y particularidades del contrato celebrado entre las partes en conflicto, así como del impuesto al valor agregado y la normativa fiscal entorno al negocio celebrado, lo que corresponde con el análisis de conformidad con las *reglas* del derecho.

Acto seguido se procederá a verificar si el criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de Circuito mantiene coherencia y armonía con los principios constitucionales en materia tributaria, apreciando la manera en que cada uno de estos principios toma forma y se materializa en los términos de su redacción.

Del contrato de aparcería rural

El elemento concurrente en los asuntos examinados por cada uno de los tribunales en contienda es la figura del contrato de aparcería rural, el cual se encuentra regulado en el Código Civil Federal (CCF) y, atendiendo al objeto sobre el que verse el negocio, puede distinguirse en aparcería agrícola y aparcería de ganados:

“Artículo 2739. *La aparcería rural comprende la aparcería agrícola y la de ganados.*

Artículo 2741. *Tiene lugar la aparcería agrícola, cuando una persona da a otra un predio rústico para que lo cultive, a fin de repartirse los frutos en la forma que convenfan, o a la falta de convenio, conforme a las costumbres del lugar, en el concepto de que al aparcero nunca podrá corresponderle por sólo su trabajo menos del 40% de la cosecha.*

Artículo 2752. *Tiene lugar la aparcería de ganados cuando una persona da a otra cierto número de animales a fin de que los cuide y alimente, con el objeto de repartirse los frutos en la proporción que convenga.⁵¹”*

Como se desprende de los artículos transcritos, y acorde con la doctrina en la materia, el contrato de aparcería rural es aquel mediante el cual una persona llamada *propietario* concede a otra persona llamada *aparcero* la explotación

⁵¹ Código Civil Federal, Art. 2739, 2741 y 2752.

temporal de tierras laborales o de ganados, para posteriormente repartirse entre sí los frutos o productos que de ella se obtengan⁵².

Ahora bien, a efecto de lo que interesa y restringiéndonos a la materia del criterio que se analiza, nos concentraremos en la variante contractual de la aparcería de ganados, pues es el negocio celebrado por las partes accionantes en cada uno de los asuntos que dieron origen a la contradicción de criterios, y sobre la cual los órganos jurisdiccionales colegiados realizaron sus respectivos ejercicios de interpretación.

En la vertiente ganadera de la aparcería rural, el objeto del contrato se reduce a las crías de los animales y sus productos, como lo son pieles, crines, lanas, leche, etc. (artículo 2753 CCF), y dentro de sus características están el ser un contrato *principal, formal, bilateral, onerosos, conmutativo y no aleatorio*, pues el riesgo que corren los contratantes es equitativo y compartido, lo que implica que la pérdida de uno no representa necesariamente una ganancia para el otro⁵³.

Existen claras semejanzas entre el contrato de aparcería con el contrato de arrendamiento, puesto que en ambos contratos una persona cede a otra el uso temporal de ciertos bienes. De igual forma, existen similitudes con la figura de la sociedad, en virtud de que en uno y otro contrato hay aportaciones (de capital social e industrial), y las partes convienen en repartirse las utilidades y las pérdidas.

Doctrinalmente se ha señalado que una de las diferencias con respecto al arrendamiento, es que mientras que en dicho contrato la prestación del arrendatario consiste siempre en un precio cierto, en la aparcería la prestación del aparcero es eventual o incierta, y **forzosamente en frutos**, lo cual puede constatarse directamente de la definición que de la aparcería ganadera da el mismo Código en el artículo 2752 anteriormente transcrito.

⁵² Sánchez Medal, Ramón, *De los contratos civiles*, Porrúa, 2011, pp. 429-436.

⁵³ Rico Álvarez, Fausto, Garza Bandala, Patricio y Cohen Chicurel, Mischel, *De los contratos civiles*, Porrúa, 2024, pp. 327-336.

Recordemos que acorde con el derecho civil nacional, los frutos pueden ser de diversa naturaleza, como lo son los frutos naturales, industriales y civiles:

***“Artículo 888.** Son frutos naturales las producciones espontáneas de la tierra, las crías y demás productos de los animales.*

***Artículo 890.** Son frutos industriales los que producen las heredades o fincas de cualquiera especie, mediante el cultivo o trabajo.*

***Artículo 893.** Son frutos civiles los alquileres de los bienes muebles, las rentas de los inmuebles, los réditos de los capitales y todos aquellos que no siendo producidos por la misma cosa directamente, vienen de ella por contrato, por última voluntad o por la ley.”*

Así pues, si la prestación del aparcero ganadero debe ser pagada forzosamente en frutos, es dable pensar que éstos puedan ser naturales o civiles, acorde con la naturaleza del contrato y ajustándose a los términos y proporciones convenidos por las partes en el libre ejercicio de la libertad contractual; es decir, para el caso de que el objeto en el negocio representara la crianza de animales, la prestación podría consistir en la repartición de las cabezas de ganado procuradas, en cuyo caso la utilidad la constituirían frutos naturales; por otro lado, si la prestación consistiera en el pago de una contraprestación monetaria por los servicios de crianza, la naturaleza de los frutos sería civil, pues los términos en los que están redactados los artículo 893 y 2752 del CCF permiten tal extensión interpretativa.

Ahora bien, ya explicamos que las partes dentro del contrato de aparcería ganadera las constituyen el *propietario* –que estrictamente no se exige que sea el verdadero propietario de los bienes muebles cuyo uso y explotación cede, sino que basta que cuente con las facultades de administración para ello–, y el *aparcero*, los que tienen distintas obligaciones a su cargo:

Obligaciones que atañen al propietario:

1. Entregar al aparcero los animales en la forma y tiempo convenidos (artículo 2756 CCF);

2. Garantizar el uso y posesión de los animales, así como a la sustitución de estos para el caso de evicción (artículo 2756 CCF⁵⁴); y,

3. El cumplimiento de una obligación que resulta común a propietario y el aparcero, que consiste en que no puede ninguna de las partes, sin dar aviso a la otra, hacer el esquila de la lana de los animales (artículo 2759 CCF⁵⁵), pero sí levantar los frutos perecederos como lo es la leche, pues de lo contrario sería el aparcero quien debiera responder por el importe de la pérdida, a juicio de peritos (artículo 2745 CCF⁵⁶). Asimismo, no puede ninguna de las partes disponer de ninguna cabeza de ganado ni de sus crías sin consentimiento de la otra parte (artículo 2758 CCF⁵⁷), ya que para la venta de una y de otra gozan las partes del derecho del tanto.

Respecto del último punto cabe señalar que el impedimento del aparcero para poder disponer de los animales cedidos a su cargo denota una característica esencial del contrato de aparcería, pues deja en evidencia que en su tracto **nunca existe una traslación de dominio** de los bienes muebles objeto del contrato, sino únicamente una traslación del uso y goce –parcial– de los mismos a favor del aparcero. Si bien esto puede acusarse de ser una obviedad, es de mi interés señalarlo expresamente en este momento, pues resultará determinante al momento de analizar el tracto de los negocios celebrados por las partes que dieron pie al criterio judicial que se analiza.

Por su lado, el aparcero ganadero cuenta con las siguientes obligaciones a su cargo:

⁵⁴ **Artículo 2756.** El propietario está obligado a garantizar a su aparcero la posesión y el uso del Ganado y a substituir por otros, en caso de evicción, los animales perdidos; de lo contrario, es responsable de los daños y perjuicios a que diere lugar por la falta de cumplimiento del contrato.

⁵⁵ **Artículo 2759.** El aparcero de ganados no podrá hacer el esquila sin dar aviso al propietario, y si omite darlo se aplicará lo dispuesto en el artículo 2745.

⁵⁶ **Artículo 2745.** Si el aparcero no cumple lo dispuesto en los dos artículos anteriores, tendrá obligación de entregar al propietario la cantidad de frutos que, de acuerdo con el contrato, fijen peritos nombrados uno por cada parte contratante. Los honorarios de los peritos serán cubiertos por el aparcero.

⁵⁷ **Artículo 2758.** El aparcero de ganados no podrá disponer de ninguna cabeza, ni de las crías, sin consentimiento del propietario, ni éste sin el de aquél.

1. Cuidar, alimentar y curar de enfermedades ligeras a los animales que se le han confiado (artículo 2755, 2018 y 2470 por analogía, todos del CCF⁵⁸), siendo responsable de esta obligación únicamente por la culpa leve en concreto, es decir, cuando los daños y perjuicios causados deriven de la falta de cuidado ordinario que emplee en los propios (artículo 2755 CCF⁵⁹).
2. La obligación compartida previamente mencionada, consistente en abstenerse del esquileo de la lana de los animales, así como de levantar los bienes que de otra forma puedan perecer.
3. Pagar al propietario la participación convenida en los frutos o productos que se hayan obtenido (artículo 2762 CCF⁶⁰).
4. Devolver al propietario los animales recibidos, salvo aquellos en que el aparcero pruebe que perecieron por caso fortuito o fuerza mayor (artículos 2018 y 2756, ambos del CCF).

Quedan en el tintero algunas otras características propias del contrato de aparcería rural, como lo son sus formas de terminación ante la muerte del aparcero, o los casos en los que se haya pactado o no un plazo cierto para ello, pero dado que rebasan el interés del presente trabajo, se ha optado por no mencionar más allá de lo imprescindible que resulte de utilidad a nuestro estudio práctico.

⁵⁸ **Artículo 2755.-** El aparcero de ganados está obligado a emplear en la guarda y tratamiento de los animales, el cuidado que ordinariamente emplee en sus cosas; y si así no lo hiciere, será responsable de los daños y perjuicios.

Artículo 2018.- La pérdida de la cosa en poder del deudor se presume por culpa suya mientras no se pruebe lo contrario.

Artículo 2470.- El arrendatario está obligado a dar de comer y beber al animal durante el tiempo que lo tiene en su poder, de modo que no se desmejore, y a curarle las enfermedades ligeras, sin poder cobrar nada al dueño.

⁵⁹ **Artículo 2755.-** El aparcero de ganados está obligado a emplear en la guarda y tratamiento de los animales, el cuidado que ordinariamente emplee en sus cosas; y si así no lo hiciere, será responsable de los daños y perjuicios.

⁶⁰ **Artículo 2762.-** Si el propietario no exige su parte dentro de los sesenta días después de fenecido el tiempo del contrato, se entenderá prorrogado éste por un año.

Del impuesto al valor agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un tributo indirecto que se aplica sobre la base del valor añadido en cada etapa de producción o comercialización de bienes y servicios, hasta la venta final para su consumo^{61 62}.

Los sujetos obligados a sufragarlo son las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen actos o actividades gravadas por la ley del IVA, como lo son las siguientes:

- La enajenación de bienes.
- La prestación de servicios independientes.
- Otorgar el uso o goce temporal de bienes.
- La importación de bienes o servicios.

La base del impuesto lo constituye el valor de los actos o actividades que realiza el contribuyente, y en el caso de enajenaciones gravadas, el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

El impuesto al valor agregado es un impuesto que participa de las siguientes características:

- a)** Es *indirecto*, pues el sujeto pasivo puede trasladar a terceras personas la carga tributaria.
- b)** Es *instantáneo*, ya que se debe liquidar en el momento en que se realiza el acto gravado.

⁶¹ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Nota informativa de 4 de octubre de 2023*. Cámara de Diputados, LXV Legislatura, 2023.

⁶² Musgrave, Perry y Musgrave, Richard, *Public Finance in Theory and Practice*. Ed. McGraw-Hill International, 1989.

c) Es *real*, dado que recae sobre un bien sin considerar las condiciones del sujeto que realiza el acto.

d) Es *proporcional*, porque mantiene una constante relación directa entre la base y la cuantía del impuesto.

La tasa general del impuesto es del 16%, y corresponde al sector más amplio de las actividades económicas (artículo 1 Ley del IVA⁶³). También existe la tasa del 8% que se aplica a lo largo de la franja y región fronteriza del norte de México —establecidas mediante Decreto para anualidades y áreas específicas de la industria—, y la tasa 0% que permite acreditar las sumas erogadas en pago del impuesto para los insumos estrictamente necesarios en la producción y comercialización de ciertos bienes y servicios (artículo 2-A de la Ley del IVA⁶⁴).

⁶³ **Artículo 1.** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A, 3o., tercer párrafo o 18-J, fracción II, inciso a) de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

⁶⁴ **Artículo 2-A.** El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación de:

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación humana y animal, a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

5. Chicles o gomas de mascar.

6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

c). Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

d) Ixtle, palma y lechuguilla.

e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g) Invernaderos hiropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

i). Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

j) Toallas sanitarias, tampones y copas, para la gestión menstrual.

Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

II. La prestación de servicios independientes:

a). Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

b) Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

c). Los de pasteurización de leche.

d). Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e). Los de despepite de algodón en rama.

f). Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

g). Los de reaseguro.

h). Los de suministro de agua para uso doméstico.

III. El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

IV. La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales

que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.

Ahora bien, la característica distintiva del IVA es su posibilidad de ser trasladado.

Se entiende por *traslado* al cobro o cargo que el contribuyente hace al consumidor que adquiera los bienes, los use o goce temporalmente, o reciba los servicios de que se trate, a efecto de que sea él quien pague el impuesto (artículo 1 Ley del IVA). Dicha cantidad recibirá entonces el nombre de *IVA trasladado*.

A su vez, el *IVA acreditable* lo constituyen las cantidades por concepto de IVA pagados por los contribuyentes en el mes de que se trate, siempre y cuando se ajusten a su giro o actividad profesional.

Esa diferencia resultante de comparar el IVA acreditable con el IVA trasladado da como resultado lo que se conoce como *impuesto acreditable*, y representa el monto por el cual el contribuyente podrá amortizar las cantidades a su cargo por concepto de dicho impuesto en el mes corriente. No obstante, hay que precisar que acceder a dicho derecho de acreditamiento implica la carga de cumplir con algunos requisitos, de los cuales no se profundizará por escapar al objeto del presente trabajo.

Interpretación de las normas en conflicto

El punto de discordancia entre los criterios contendientes versó en la clasificación que cada órgano jurisdiccional le otorgó a las conductas que conlleva dar cumplimiento del contrato de aparcería rural celebrado entre las partes, pues mientras un tribunal consideró que se trataba de conductas de *hacer*, el otro optó por clasificarlas como conductas de *dar*. Dicha clasificación no resulta meramente doctrinal o indiferente, pues el carácter que se les otorgue jugará el importantísimo papel de determinar la norma tributaria aplicable al negocio jurídico, lo que en última instancia impactará en la tasa aplicable al cálculo del IVA.

Lo anterior nos obliga a introducirnos al contenido de las normas sobre las que osciló la opinión de la autoridad jurisdiccional, porque más allá de resultar necesario para conocer su contenido literal, resulta valioso desmenuzar el criterio

judicial analizado desde diversos ángulos hermenéuticos, los que con el uso de diversas ópticas de interpretación normativa, nos permite descentrañar –en la medida de lo posible– la verdadera y primigenia voluntad del legislador; y en última instancia, realizar un análisis más sólido en su conjunto.

Interpretación gramatical o literal

Este método propone encontrar el sentido de una norma en el mismo texto que la conforma; es decir, a partir de su literalidad se atribuye un significado a los términos empleados por el legislador en su redacción, y a partir de los usos del lenguaje y las reglas gramaticales, se indaga el significado de los términos en que se expresa una disposición normativa.

Ello implica únicamente atenernos al texto expreso de la norma, así como al sentido natural de las palabras, lo que implica atribuirles el sentido con el que comúnmente son entendidas.

- El artículo 14, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que se entenderá por **prestación de servicios independientes** a “la obligación de *hacer* que una persona realice a favor de otra”:

“Artículo 14. Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

(...)”

- El artículo 2-A, fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, prevé la **enajenación de bienes**, incluyendo “animales y vegetales que no hayan sido objeto de un proceso de industrialización o transformación”:

“Artículo 2-A. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación de:

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

(...)”

Bajo la literalidad de las disposiciones transcritas, podemos desprender dos consideraciones de suma importancia: *i)* el artículo 14 de la Ley del IVA, prevé expresamente que las prestaciones en favor de otro son obligaciones de *hacer*, por lo que **resultan indiferentes los actos que le den origen, así como el nombre o clasificación a que éstas den las leyes**; *ii)* el artículo 2-A, por su lado, establece que aplicará una tasa del 0% a los supuestos de enajenación de **bienes que no se encuentren industrializados**, entendido así que **no hayan sido sometidos a un proceso de transformación**.

Así considerado, si en el caso el contribuyente recibe pollos que no son de su propiedad, y la condición *sine qua non* para que se lleve a cabo su prevista y esperada retroventa recae en un cuidar, alimentar y engordar a dichos animales – una *transformación* del producto objeto del contrato–, entonces resulta dable concluir que la actividad por la que se contrató recayó en un *hacer*, y que la voluntad real de los contratantes no fue llevar a cabo una transmisión de propiedad.

El hecho de que en el contrato se use el término *venta* carece de eficacia jurídica para modificar la esencia del acto –acorde con el artículo 14 comentado–, pues en su sentido más literal, la ley vincula al término *enajenación* con la transmisión de dominio de un bien, lo cual aquí nunca ocurre, y que como se analiza, no fue nunca la voluntad real de los contratantes.

Interpretación sistemática

Este método propone analizar las normas en conjunto con el resto del ordenamiento jurídico, por lo que busca extraer de su texto el sentido que resulte más acorde con el contenido general del sistema normativo al que pertenece.

No se considera el significado de la norma de forma aislada, sino que se procura su interpretación atendiendo a los demás preceptos o cláusulas que forman parte del ordenamiento o negocio en cuestión, pues el sentido de una norma no sólo está dado por los términos que la expresan, sino por su relación con otras normas, por lo que su significado no puede tener un significado distinto a las demás ni mucho menos contradictorio, pues un conjunto de preceptos no se concibe como una simple acumulación de preceptos y disposiciones, sino como un verdadero sistema racional construido por el legislador.

En el caso del contrato, éste es un conjunto orgánico y no una simple suma de cláusulas, pues cada estipulación se vincula con la anterior, y en su derivación conforman el efecto y naturaleza del negocio jurídico que se celebra, por lo que existe una conexión lógica entre sus componentes. Así pues, producto de una interpretación sistemática de las disposiciones constitucionales, tributarias y civiles, se desprende lo siguiente:

Constitución Política

- Sobre la base que prevé el artículo 31, fracción IV⁶⁵, en relación con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, se refuerza la idea que la calificación de la conducta generadora del impuesto debe atender a la realidad económica. Gravar como *enajenación* algo que en sustancia es un *hacer*, rompería la neutralidad y sistemática del IVA.

- Apelando al principio de seguridad jurídica previsto en los artículos 14 y 16⁶⁶, se exige que el hecho imponible esté definido con claridad y aplicado

⁶⁵ **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 del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

⁶⁶ **Artículo 14.**

(...)

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

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

conforme a su naturaleza, por lo que llamarle *venta* al acto previsto en el contrato no desvirtúa la configuración del hecho gravado.

Ley del IVA

- El artículo 1 establece el marco general sobre la que se desarrolla la mecánica del impuesto al valor agregado, y dispone expresamente que gravará actos de *enajenación, servicios, usos o goce, e importación*; así pues, al tratarse de una tipología cerrada, resulta especialmente importante encuadrar correctamente el acto que se analiza.

“Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

(...)”

- El artículo 2-A, fracción I, inciso a), infiere que sistemáticamente la tasa 0% tiene el carácter de **excepcional**, por lo que depende estrictamente de que sí exista una enajenación, pues si se trata de un servicio (obligación de *hacer*), resultará aplicable la tasa general del 16%.

procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

(...)

- El artículo 8 define *enajenación* como un acto que implica la transmisión de propiedad de los bienes, lo que significa que para que efectivamente se verifique una venta que retorne las aves de corral a la persona moral que en primer lugar los proveyó, se requiere que el contribuyente persona física sea dueña de los animales.

“Artículo 8. Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.”

Código Fiscal de la Federación

- El artículo 5 establece que las disposiciones que impongan cargas, así como las que otorgan exenciones o tratamientos preferenciales (como lo es la tasa 0%), deben interpretarse de forma estricta.

Sistemáticamente es una regla que ayuda a dispensar conflictos inclinando la balanza a favor de una óptica restrictiva, pues si existe duda sobre la clasificación del acto analizado en los supuestos regulados por el artículo 2-A (tasa del 0% por la enajenación de animales) y el artículo 14 (tasa del 16% por prestación de servicios), la regla de interpretación indica que debe prevalecer la clasificación estricta, por lo que solo habrá de aplicarse la tasa preferencial para el caso que no quede lugar a dudas de que se verificó una enajenación.

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán

supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

- El artículo 5-A regula lo que comúnmente se ha conocido como cláusula general antiabuso, la cual suele dirigirse a combatir supuestos de simulación fiscal, pero que consolida el **principio de primacía de la sustancia**.

En ese sentido, la denominación de *venta* en el contrato no define en lo absoluto al hecho imponible, y mucho menos si la causa económica lo constituye realmente un servicio de crianza y engorda.

“Artículo 5-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

(...)

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.

Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

(...)”

Tanto la Suprema Corte como los Plenos de Circuito han sostenido reiteradamente que la denominación que den las partes a un contrato no es determinante para efectos fiscales, pues lo decisivo es la naturaleza económica de la operación, lo cual resulta acorde con el principio de legalidad tributaria —el cual exige que el hecho imponible se configure por lo que realmente sucede, y no por la forma que adopte—.

Como ejemplo de lo anterior se aprecia el criterio jurisprudencial emitido por el Pleno Colegiado del Segundo Circuito, de rubro y contenido siguiente:

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN II, INCISO A), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO CONTEMPLA AL TRANSPORTE DE LECHE PARA SER GRAVADO CON LA TASA DEL 0%, AUN CUANDO EN LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR LOS GANADEROS SE LE DENOMINE COMO "RECOLECCIÓN DE LECHE". El numeral referido constituye una norma de aplicación estricta, conforme al párrafo primero del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, lo cual constriñe al intérprete a aplicarlo única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con su contenido, sin que sea posible efectuar interpretaciones extensivas a supuestos no previstos por el legislador. En ese contexto, el artículo 2o.-A, fracción II, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establece que los servicios independientes prestados directamente a los agricultores y ganaderos siempre deben destinarse a las actividades agropecuarias y por determinados conceptos que de manera limitativa señala (entre los que se encuentra el de recolección, que resulta aplicable a la ganadería por cuanto hace a la recolección de frutos de origen animal) para ser gravados con la tasa del 0%, no puede hacerse extensivo a la actividad consistente en el traslado de la leche del establo a la empresa industrializadora o pasteurizadora, aun cuando se hubiese denominado a ese servicio en los contratos celebrados por los ganaderos como "recolección de leche", pues esta última se agota en el propio establo, con su almacenamiento en los contenedores del ganadero, y la denominación que se dé contractualmente a una actividad o a la prestación de un servicio, no es el factor que determina el objeto del gravamen o el hecho imponible, sino la realidad económica por la cual debe pagarse el impuesto. Así, la actividad de trasladar ese producto del establo a la empresa industrializadora o pasteurizadora, en realidad constituye un servicio de transporte de dicho bien, por ser el concepto que le resulta aplicable, conforme al Reglamento de Control Sanitario de Productos y Servicios y su Apéndice, el cual no está contemplado dentro de los conceptos a que se refiere el mencionado artículo 2o.-A, fracción II,

inciso a), de la ley indicada, la que, en su artículo 14, incluye al transporte de personas o bienes como una prestación de servicios independientes.⁶⁷

- El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación –ley general–, por su parte, confirma que para que se verifique un caso de enajenación, debe existir forzosamente una transmisión de propiedad, y aclara que la posesión material del bien **no es un indicativo fiable del dominio sobre ésta**, pues ésta puede o no quedar a disposición del verdadero dueño.

“Artículo 14. Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien.

(...)”

- El artículo 16 ubica a la crianza y engorda como actividad empresarial de *servicios*, lo que resulta útil en la lectura sistemática con la Ley del IVA.

“Artículo 16. Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

(...)

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

(...)”

Código Civil Federal

- Las disposiciones en torno al contrato de aparcería rural regulado en el Código Fiscal de la Federación se alinean en el sentido de que los animales pertenecen al propietario original, pues distingue claramente entre el acto de poseer

⁶⁷ Tesis PC.II. J/10 A (10ª.), *Seminario Judicial de la Federación*, Décima Época.

y el de ser dueño, confirmando que el contribuyente persona física solo tiene la **tenencia y cuidado** sobre las aves de corral, no su dominio.

Tratados Internacionales

Aunque el criterio en estudio se resuelve con base exclusiva en derecho interno, no debe perderse de vista que el IVA mexicano forma parte de una tradición internacional del impuesto al valor agregado como tributo al consumo. Desde su origen europeo en la segunda mitad del siglo XX, el IVA se diseñó como un gravamen neutral que recae en el consumidor final y que debe evitar distorsiones en la cadena de producción.

México, al ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), adopta varios de los lineamientos contenidos en la Convención Modelo y las Directrices Internacionales sobre IVA⁶⁸, donde se subraya la importancia de que el IVA no grave transferencias aparentes de bienes cuando en realidad se trata de servicios. Estos criterios insisten en que los Estados deben garantizar un diseño tributario coherente y predecible, a fin de evitar dobles imposiciones o vacíos impositivos.

Bajo la misma línea, aún y cuando en el *Tratado de Libre Comercio entre México Estados Unidos y Canadá* (T-MEC) no se imponen reglas estrictas sobre el IVA, sí se establecen compromisos de transparencia y neutralidad fiscal. Esto implica que México debe procurar que sus interpretaciones judiciales se alineen con un esquema de imposición indirecta que no genere barreras encubiertas al comercio, al mismo tiempo que asegure a sus miembros la prevalencia del principio de seguridad jurídica. En ese sentido, el criterio de la Suprema Corte coincide con la visión internacional, pues clasificar en el caso concreto a la engorda de pollos como servicio independiente, asegura que el gravamen se aplique de forma clara, neutral y sin privilegios indebidos.

⁶⁸ Disponible en sitio web oficial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, https://www.oecd.org/es/publications/2017/04/international-vat-gst-guidelines_g1g75db4.html.

Así pues, aunque los tratados no fueron citados expresamente por la Corte, su espíritu armonizador ayuda a justificar la importancia de la resolución, colocando al sistema mexicano en sintonía con las mejores prácticas internacionales en materia de IVA.

Interpretación teleológica

Este método de interpretación propone atribuir significado a una norma o cláusula atendiendo a la finalidad del precepto o del pacto, pues considera que tanto el legislador tratándose de la creación de una ley, como las partes en el contexto de celebrar un contrato, se proponen uno o varios fines, para los cuales las normas funcionan como un medio, por lo que la interpretación debe realizarse teniendo en cuenta esos propósitos. Bajo esa línea, se debe indagar lo suficiente para aclarar cuáles fueron los intereses que motivaron la promulgación de una norma, pues solo conociéndolos, quedará claro cuál es el objeto, motivo o fin de su existencia.

- La finalidad del artículo 14 de la Ley del IVA es gravar los actos donde alguien presta su servicio y recibe a cambio una contraprestación por ello.
- La finalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso a, de la Ley del IVA, es sujetar al impuesto la transmisión de bienes que **entran al comercio**, para así evitar vacíos en la cadena de consumo.

Si atendemos al objetivo de dichas normas, el legislador no busca gravar como enajenación una actividad en la que el contribuyente nunca adquiere ni transmite la propiedad, pero sí busca gravar aquel donde únicamente presta un servicio de engorda. Considerar como una enajenación a aquel negocio que apoda *venta* a lo que en realidad constituye un proceso de transformación sobre múltiples bienes, distorsionaría y contravendría la finalidad misma del IVA, que es **gravar al consumo en su fase final**. Por el contrario, clasificarlo como servicio independiente sí armonizaría con el espíritu y fin de la norma, porque lo que realmente se retribuye con el negocio es la actividad de crianza y cuidado llevada a cabo sobre los animales de corral.

Como se observa, puede concluirse con seguridad que tanto la interpretación literal, sistemática y teleológica de las normas que envuelven al negocio que se analiza, convergen en la misma dirección: la actividad de que se trata es un **servicio independiente gravado al 16%**, y no una enajenación exenta.

Lo anterior demuestra que la normativa mexicana, así como las autoridades judiciales, han mantenido una línea interpretativa consolidada que: *i)* primacía la realidad económica sobre la forma en los negocios, *ii)* mantiene una interpretación estricta sobre los beneficios fiscales y, *iii)* prioriza la seguridad jurídica en la definición de los hechos imponibles; todo ello en defensa y procuración del irrestricto respeto al principio de legalidad tributaria.

Contradicción de criterios 2/2021. Su congruencia con los principios constitucionales tributarios.

Agotado el análisis de legalidad y conformidad con las *reglas* del derecho sobre el criterio judicial que se analiza, procede verificar su apego a los *principios* del derecho tributario, de lo que se desprende lo siguiente:

Principio de generalidad

Como se recordará del apartado previo que expone cada uno de los principios a tratar, el principio de generalidad exige que todos los contribuyentes que se ubiquen en un mismo supuesto normativo contribuyan de igual manera igual al gasto público.

Al calificar la actividad como prestación de servicios independientes, el Pleno Colegiado asegura que todos los contribuyentes que realicen labores de crianza y engorda de animales ajenos tributen bajo las mismas reglas del IVA. Lo anterior, pues si se hubiera aceptado la calificación de enajenación a tasa 0%, las partes habrían gozado de un beneficio reservado solo para quienes transmiten efectivamente el dominio de los bienes. Esto habría roto la generalidad, creando un trato privilegiado para un grupo que, en la realidad, no realiza una enajenación.

La resolución, en cambio, garantiza que los actos que celebran las partes sean gravados de manera uniforme, asegurando que los sujetos que los celebran paguen el tributo que otros sujetos en condiciones equivalentes también pagarían, cumpliendo así con este principio.

Principio de obligatoriedad

El principio de obligatoriedad implica que el pago de impuestos es un deber jurídico ineludible; así pues, el criterio del Pleno fortalece este principio al disipar dudas interpretativas, estableciendo de manera clara y fundamentada que el aparcero está obligado a tributar por los servicios prestados sin que pueda alegar exención o tasa 0% con base en la denominación contractual de *venta*.

Con ello se establece un precedente que reduce las posibilidades de una interpretación discrecional de la norma o la evasión indirecta a partir de la manipulación terminológica en el negocio, asegurando que prevalezca siempre la realidad económica de las operaciones y garantizando el carácter obligatorio de la contribución.

Principio de proporcionalidad

La proporcionalidad implica que las cargas fiscales deban ajustarse a la capacidad contributiva del sujeto. En este caso debe reconocerse que dicho principio no tiene una aplicación directa, pues el criterio que se analiza versa sobre una controversia surgida a partir de la generación de una carga fiscal por IVA, el cual es un impuesto al consumo y no al ingreso, como lo es el impuesto sobre la renta (ISR).

No obstante, el principio de proporcionalidad puede vincularse al IVA a partir de la acreditación que se realiza mes con mes, donde la proporcionalidad debe verse reflejada en la diferencia resultante entre el IVA acreditable por gastos erogados, contra el IVA trasladado por las ventas realizadas o los servicios cobrados.

De acuerdo con las mecánicas por las que se calcula el IVA, el cálculo de una tasa 0% implica que, aunque no exista un monto por concepto de IVA que se traslade y cobre al cliente, el proveedor puede seguir acreditando el IVA pagado en los insumos relacionados con esas actividades; a diferencia de una actividad exenta, que si bien libera del pago del impuesto, tampoco permite la acreditación de sus insumos.

Lo anterior implica que no combatir las maquinaciones intentadas por las partes que permiten que las actividades que conforme a la ley deban gravarse a una tasa del 16%, se tasan al 0%, provoca un desfase en la línea sucesoria del impuesto, el cual se traduce en una disminución en el monto del IVA trasladado que deba enterar el proveedor, contra un acrecimiento del IVA acreditable o soportado por éste. La diferencia resultante entre ambos da lugar a un IVA acreditable que impacta negativamente en el monto recaudable por el Estado, a la par que rompe con el principio de proporcionalidad con respecto otros contribuyentes, pues habría quienes con ingresos similares (prestadores de servicios de aparcería ganadera) sí paguen IVA por sus actividades, mientras que otros no.

En ese sentido, el criterio que se analiza resulta conforme con el principio de proporcionalidad, pues el Pleno reconoce que el aparcero obtiene un ingreso derivado de una actividad empresarial de servicios, y es ese consumo el que grava, calificando la tasa correspondiente en consecuencia.

Principio de equidad

La equidad tributaria demanda un trato igual para quienes se ubiquen en una misma hipótesis normativa, y un trato desigual para quienes se encuentren al margen de ésta.

Aquí el Pleno aterriza el principio de equidad distinguiendo correctamente entre dos supuestos distintos: *i)* el propietario de aves que efectivamente realiza una venta que transmite el dominio tributa con tasa del 0%; *ii)* el aparcero que solo presta el servicio de engorda y que no transmite el dominio –dado que nunca lo ostentó–, tributa a tasa del 16%.

Ambas figuras son tratadas de forma diferenciada porque sus circunstancias económicas y jurídicas son también diferentes –uno encuadrable en el artículo 2-A, fracción I, inciso a), y otro en el artículo 14, fracción I, ambos de la Ley del IVA–. De esa forma se evita generar una igualdad ficticia que terminaría traduciéndose en una desigualdad, pues la equidad no significa uniformidad absoluta, sino realizar una diferenciación racional entre situaciones no idénticas, lo que logra reflejar correctamente el criterio.

Principio de legalidad

El principio de legalidad tributaria exige que ningún impuesto se imponga sin estar previsto en ley, y que los supuestos gravables se apliquen de manera estricta. En esa línea, el fallo del Pleno resulta un claro ejemplo de ello, pues rechaza la tentación de extender analógicamente la tasa 0% prevista en el artículo 2-A de la Ley del IVA a un supuesto que no es estrictamente una enajenación. En lugar de ello, se ubica la operación en el supuesto normativo que corresponde –la prestación de servicios del artículo 14, fracción I, de la Ley del IVA– aplicando la regla de la interpretación estricta de beneficios fiscales prevista en el artículo 5 del Código Fiscal.

De esta forma el Pleno no solo respeta la legalidad y resuelve conforme a la norma, sino que refuerza la necesidad de privilegiar la realidad económica de las operaciones sobre la denominación contractual.

Principio de vinculación al gasto público

El fin último de las contribuciones es que se destinen al financiamiento de las necesidades colectivas del Estado. En ese sentido, el criterio emitido contribuye a fortalecer la base recaudatoria del IVA, evitando que un sector económico se sustraiga del gravamen por un uso equívoco de la figura de la enajenación.

Si el Pleno hubiera validado la tasa del 0% para el negocio de que se trata, se habría producido una merma en los ingresos públicos, restando recursos al financiamiento de servicios esenciales. En cambio, al calificar la actividad como

servicio gravado al 16%, se asegura que los ingresos de los aparceros aporten de manera efectiva al gasto público, cumpliendo así con la finalidad constitucional de las contribuciones.

Conclusión

Como puede observarse, el criterio jurisprudencial que se estudia se muestra plenamente armonizado con los principios constitucionales en materia tributaria. La resolución no solo resuelve una contradicción técnica entre tribunales, sino que se inserta en una lógica de plena coherencia con los principios constitucionales que rigen en materia fiscal. El Pleno de Circuito refuerza la generalidad y obligatoriedad de las contribuciones al eliminar espacios de privilegio, garantiza la proporcionalidad y equidad al gravar de manera justa conforme a la naturaleza económica de la operación, y asegura la legalidad mediante una aplicación estricta de la ley. Asimismo, contribuye a la vinculación del gasto público, al impedir una reducción injustificada de la recaudación.

En ese sentido, el fallo no solo resuelve un problema de técnica jurídica en torno al IVA, sino que reafirma la función del sistema tributario como un instrumento de justicia fiscal y de sostenimiento de las necesidades colectivas. Su importancia trasciende el caso concreto y se convierte en un referente interpretativo que fortalece la seguridad jurídica y la confianza en las instituciones.

Impacto práctico.

El criterio en estudio integra jurisprudencia, lo que lo convierte en un referente vinculante dentro del sistema jurídico nacional. Su impacto se materializa en el esclarecimiento de una línea interpretativa clara: el supuesto de causación del impuesto atiende a la realidad económica del acto, y no a su denominación contractual, pero ¿cómo impacta esto a cada una de las partes involucradas?

Para la **autoridad administrativa** constituye una herramienta valiosa orientada al fortalecimiento de la recaudación, pues brinda lineamientos claros

sobre el modo que deben calificarse los esquemas contractuales que oscilen entre supuestos normativos, reduciendo los casos de discrecionalidad y evitando así la erosión de la base gravable, lo que se traduce en una base clara para la fiscalización.

A los **tribunales contencioso-administrativos y judiciales**, por su parte, les brinda de un precedente interpretativo que integra un parámetro que les auxilie a resolver con mayor claridad asuntos similares y de naturaleza análoga, debiendo en cada caso consolidar el principio de realidad económica de las operaciones.

Finalmente, al **contribuyente** le representa el deber de revisar, reestructurar y redefinir las obligaciones dentro de los contratos que celebra, pues resulta indispensable reflejar con claridad la naturaleza del servicio que prestan debiendo abstenerse de la manipulación artificial de términos para así evitar cualquier contingencia con la autoridad fiscal que pueda derivar en créditos fiscales, multas y recargos.

Más allá del caso concreto, la resolución se convierte en un punto de referencia para delimitar con precisión la diferencia entre enajenación y prestación de servicios, contribuyendo a la coherencia y estabilidad del sistema tributario mexicano.

Fortalezas del criterio

Una de las virtudes a resaltar es la coherencia del criterio con el marco normativo nacional. El Pleno de Circuito tomó un papel proactivo al realizar su estudio, dado que no se limitó a observar las determinaciones y denominaciones de las partes dentro del contrato de aparcería, sino que se adentró a analizar la naturaleza jurídica y económica del negocio completo.

Los operadores jurídicos tenían claro desde un inicio que lo importante era determinar con claridad la verdadera intención de las partes al involucrarse en la operación, así como identificar los actos que estaban llevando a cabo para conseguir sus objetivos, pues como se mencionó previamente, resulta claro que el

objetivo primordial era la prestación de un servicio de crianza y engorda, donde cualquier traslación de dominio solo serviría como un artilugio para buscar la aplicación de una tasa impositiva preferencial.

Bajo esa línea, el criterio reafirma el respeto al principio de legalidad tributaria al aplicar estrictamente los supuestos previstos en la Ley del IVA y rechazando cualquier interpretación extensiva de beneficios fiscales, como la tasa 0%.

En segundo lugar, el fallo cuenta con un alto valor práctico, pues en enaltecimiento del principio de seguridad jurídica, unifica la interpretación de las disposiciones en la Ley del IVA a la par que reduce su litigiosidad, brindando un marco estable en la determinación de los hechos imponibles.

Por último, el criterio refuerza el principio de primacía de la realidad económica sobre la contractual. Esta línea interpretativa consolidada en la jurisprudencia mexicana resulta fundamental para evitar prácticas de simulación y planeación fiscal indebida, pues evita que los contribuyentes utilicen artificios formales para acceder a tratamiento fiscales más favorables.

Posibles críticas u observaciones

Pese a sus virtudes el criterio sigue siendo susceptible de crítica en algunos aspectos. Uno de los puntos a considerar es que resulta primordialmente beneficioso para la autoridad hacendaria, y desde una perspectiva de política fiscal, puede cuestionarse que la aplicación de la tasa general del 16% represente una carga excesiva para los pequeños y medianos productores rurales que celebran contratos de aparcería como medio de subsistencia. En la búsqueda de una correcta técnica jurídica, se ha dejado de lado el análisis del impacto económico y social en un sector históricamente vulnerable, lo cual puede generar tensiones entre la justicia formal y la justicia material.

Lo anterior guarda relación con el segundo punto, y es que el Pleno adoptó una visión estrictamente jurídica rechazando la implicación de una traslación de

dominio dentro del negocio de la aparcería, sin voltear a ver y considerar la función social de esta figura.

La aparcería rural ha sido históricamente un mecanismo de colaboración que combina elementos de participación societaria, arrendamiento y prestación de servicios, por lo que la naturaleza de su integración es compleja y merece la consideración de cada uno de los aspectos que le dieron origen. Al reducirla al ámbito de prestación de servicios, se corre el riesgo de simplificar excesivamente su naturaleza, ignorando la finalidad productiva y distributiva que inspira la celebración de estos contratos, y desproveyéndolos de las ventajas de seguridad social para su celebración. No cabe duda de que el Pleno actuó correctamente dentro de su margen interpretativo diluyendo el conflicto particular y estableciendo lineamientos de calificación, pero también habría de aprovecharse esta oportunidad para abrir el diálogo entorno a una alternativa intermedia que contemple un tratamiento fiscal diferenciado para la aparcería, el cual pueda reconocer sus particularidades producto de un diseño legislativo con perspectiva social.

En suma, el criterio del Pleno destaca por su solidez técnica y su aporte a la seguridad jurídica al ubicar con claridad la aparcería ganadera en el ámbito de la prestación de servicios para efectos del IVA, sin embargo, no está exento de observaciones, pues si bien garantiza el respeto a los principios constitucionales tributarios, también revela la necesidad de reflexionar entorno a posibles ajustes legislativos o de política fiscal que atiendan la realidad del aparcero mexicano como integrante de un sector vulnerable, sin desvirtuar la coherencia del sistema tributario.

Así, este criterio no solo resuelve un problema interpretativo puntual, sino que invita a un debate más amplio sobre cómo armonizar la técnica jurídica con los fines de equidad y desarrollo económico que deberían inspirar al Derecho Fiscal nacional.

¿Posibles líneas de reforma legislativa?

Clarificación normativa

El criterio expedido por el Pleno del Vigésimosegundo Circuito deja claro que la aparcería ganadera constituye una prestación de servicios, no obstante, esta conclusión resulta producto de un complejo proceso de interpretación de diversas disposiciones esparcidas por diversas leyes.

En aras de fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes, sería conveniente que el legislador incorpore de manera expresa en la Ley del IVA la clasificación de ciertos contratos de colaboración dentro de la categoría de servicios independientes. De este modo se reduciría la litigiosidad y la existencia de criterios contradictorios en tribunales de primera instancia.

Revisión de tasas aplicables a actividades propias del sector agropecuario

Aunque jurídicamente correcta, la aplicación de la tasa general del 16% puede resultar gravosa para pequeños productores. Una alternativa viable sería establecer una tasa reducida o un régimen especial de estímulo para servicios agropecuarios vinculados a la producción de alimentos básicos, con el fin de equilibrar la carga tributaria y fomentar la competitividad del sector.

Este tipo de medidas ya se ha aplicado en otras legislaciones, donde se reconoce que el IVA puede generar efectos regresivos en actividades primarias. Un vía de acción en este sentido podría traducirse en trabajos coordinados entre el SAT y la Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural (SADER) para diseñar esquemas de apoyo que reconozcan las particularidades de estos contratos sin afectar la recaudación.

Por supuesto toda propuesta legislativa deberá guardar coherencia con los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y gasto público, por lo que cualquier estímulo o tasa reducida deberá diseñarse de manera focalizada en el sector contributivo que lo necesite, evitando privilegios injustificados y asegurando que quienes tienen mayor capacidad contributiva continúen aportando al

financiamiento del Estado en proporción a sus ingresos. Sería inaudito que acaudaladas empresas del giro agropecuario comenzaran a gozar de tasas preferenciales con las cuales dejaran de aportar a las arcadas públicas en proporción con sus posibilidades, como producto de una pobre planeación legislativa y de una deficiente política fiscal.

Una reflexión integradora

El análisis realizado en torno al criterio jurisprudencial del Pleno de Circuito sobre la aparcería ganadera y su tratamiento en el impuesto al valor agregado permite advertir que el Derecho Fiscal no puede entenderse únicamente como un conjunto de disposiciones técnicas, sino que se trata de todo un sistema que requiere de armonizar seguridad jurídica y justicia tributaria, sin perder de vista la óptica social que una población tan diversa y contrastante como la de México necesita.

El fallo constituye un ejemplo de cómo los tribunales, al interpretar la ley, deben equilibrar la coherencia dogmática con la eficacia práctica, pues por un lado el tribunal se apegó rigurosamente a los conceptos civiles y fiscales de enajenación y servicio, garantizando la legalidad y evitando distorsiones en la aplicación del IVA; pero por el otro, el análisis crítico muestra que esta interpretación, aunque correcta desde el punto de vista jurídico, puede generar cargas económicas importantes en sectores productivos con limitaciones estructurales, como el agropecuario. De ahí que el estudio de este caso revele una tensión constante en materia tributaria: la necesidad de que el sistema sea estrictamente legal y técnicamente sólido, pero también sensible a la realidad económica y social. El Derecho Fiscal, en tanto disciplina que busca financiar el Estado sin vulnerar los principios constitucionales, debe mantener ese delicado equilibrio.

En ese sentido, el criterio analizado se convierte en un punto de partida para reflexionar no solo sobre la correcta interpretación normativa de las hipótesis de causación fiscal, sino también sobre la conveniencia de reformas legislativas y

promulgación de políticas fiscales que hagan del sistema tributario un instrumento más justo, equitativo y acorde con las necesidades sociales.

BIBLIOGRAFÍA

- Alexy, Roberto. *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*. España. Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- Alexy, Roberto. *Teoría de los derechos fundamentales*. España. Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- Benson, Nettie Lee. *La diputación provincial y el liberalismo mexicano*. México. Colegio de México, 1955.
- Beneyto Pérez, Juan. *Historia de la Administración Española e Iberoamericana*. España. Aguilar, 1958.
- Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. México. Porrúa, 1981.
- Carmagnani, Marcelo. "Finanzas y Estado en México 1820-1880", en *Ibero-amerikanisches Archiv*, 1983.
- Castaña Zavala, Jorge. *La modernización de la Hacienda Pública mexicana en la segunda mitad del siglo XIX*. México. Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, 1994.
- Castañeda Zavala, Jorge. *La transformación de la Hacienda Pública: de la República Restaurada al Porfiriato*. Análisis Económico, 2023.
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, LXV Legislatura. *Nota informativa de 4 de octubre de 2023*, 2023.
- Cianciardo, Juan. *La cultura de los derechos humanos. Razón, voluntad, diálogo*. México. Universidad Nacional Autónoma de México, 2020.
- Código Civil Federal, México.
- Código Fiscal de la Federación, México.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México.
- Colín Zepeda, Lorena Yvette. & REYES CORONA, Oswaldo. *Principios de justicia fiscal y tributaria*. Tax Editores, 2003.
- Delgado Cantú, Gloria. *Historia de México I: El proceso de gestación de un pueblo*. México. Pearson, 1975.
- Diccionario de la Real Academia Española, México.
- Dirección General de Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis, p. A. Suprema Corte de Justicia de la Nación. *El sistema jurídico mexicano*. México. Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006.
- Domínguez Crespo, César Augusto. *Principios de Justicia Tributaria*. Universidad de Guanajuato, 2015.

Dublán, Manuel. & Lozano, José María. *Legislación mexicana o colección completa de las disposiciones legislativas desde la independencia de la República*. México. Imprenta del Comercio, 1876.

Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

Flores Sánchez, Ulises. *De los principios generales del derecho como fuente del derecho internacional. Derecho duro (hard law)*. Foro Jurídico, 2 de Agosto de 2024. México, 2024.

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. México. Porrúa, 1995.

Fraga Mouret, Gabino. *Derecho administrativo*. México. Porrúa, 1962.

García Bueno, Marco César. *Principios tributarios constitucionales*. Ciudad de México. Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.

Jáuregui, Luis. *La Real Hacienda de la Nueva España, su administración en la época de los intendentes 1768-1821*. México. Estudios de Historia Novohispana. Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.

Kelsen, Hans. *Esencia y valor de la democracia*. España. Labor, 1934.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, México.

Macune, Charles William. *El Estado de México y la federación mexicana*. México. Fondo de Cultura Económica, 1978.

Marichal Salinas, Carlos. *La bancarrota del virreinato. Nueva España y las finanzas del imperio español, 1780-1810*. México. Colegio de México, 1999.

Marichal Salinas, Carlos y MARINO, Daniela. *De Colonia a Nación, Impuestos y Política en México 1750-1860*. México. Colegio de México, 2001.

Neumark, Fritz. *Principios de la imposición*. España. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda Español, 1994.

Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2025, México.

Rico Álvarez, Fausto., Garza Bandala, Patricio. & Cohen Chicurel, Mischel. *De los contratos civiles*. México. Porrúa, 2024.

Rodríguez Garza, Francisco. *La Hacienda Pública en México durante el siglo XIX, la transformación difícil*. Análisis Económico, 1991.

Sánchez Medal, Ramón. *De los contratos civiles*. México. Porrúa, 2011.

Serra Rojas, Andrés. *Derecho administrativo*. México. Porrúa, 1968.

Sordo Cedeño, Reynaldo. *El Congreso en la Primera República Centralista*. México. Colegio de México, 1989.

Tepaske, John. "General Tendencies and Secular Trends in the Economies of Mexico and Peru 1750-1810, The View from the Cajas of Mexico and Lima", en Nils, Jacobsen y Hansjürgen Puhle, *The Economics of México and Peru During the Late Colonial Period, 1760-1810*, Berlin, Colloquium-Verlag, 1986.

Virally, Michael. *El devenir del Derecho Internacional*. España. Fondo de Cultura Económica, 1998.