



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

“Fundamentos generales de la devolución del pago de lo indebido.”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Enrique Guerrero Salinas

Director de la Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Agradecimientos

Agradezco de todo corazón y de la forma más sincera a todos aquellos que me brindaron su apoyo y ayuda incondicional en el desarrollo de la investigación y elaboración de este trabajo, sobre todo a:

A Dios, por todas las bendiciones con que ha rodeado mi vida.

A mis hijos, porque me inspiran durante cada segundo a ser el mejor ser humano posible, a ser mi mejor versión. Ojalá que el presente trabajo les sirva de ejemplo para que luchen siempre por sus sueños.

A mi esposa, por su compañía, ánimo y apoyo que me brinda cada día para alcanzar y superar objetivos personales y profesionales.

A mis papás, aunque en ocasiones agradecerles no es suficiente, no alcanza, aquí es lo único que se puede, gracias.

A mis hermanos, por su inmenso apoyo, así como por su alegre y entusiasta compañía.

A mis suegros, por todo su cariño y apoyo.

Let me tell you how it will be,
There's one for you, nineteen for me,
'Cause I'm the taxman, yeah, I'm the taxman.

Should five per cent appear too small,
Be thankful I don't take it all,
'Cause I'm the taxman, yeah I'm the taxman.

If you drive a car, I'll tax the street,
If you try to sit, I'll tax your seat,
If you get too cold I'll tax the heat,
If you take a walk, I'll tax your feet.

The Beatles. Revolver.
George Harrison. 1964.

Permíteme decirte como será
Allí hay uno para ti, diecinueve para mi.
Porque soy el cobrador de impuestos, si el
cobrador de impuestos.

Si el cinco por ciento te parece muy poco
Agradece que no tome todo
Porque soy el cobrador de impuestos, si el
cobrador de impuestos.

Si conduces un automóvil, gravaré la calle,
Si intentas sentarte, gravaré el asiento,
Si tienes frío, gravaré la calefacción,
Si caminas, gravaré tus pies.

Nota. Traducción del autor.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	i
CAPÍTULO I. ANTECEDENTES HISTORICOS INTERNACIONALES.....	1
A. CHINA	1
B. INDIA	2
C. EGIPTO.....	5
D. GRECIA.....	8
E. ROMA	10
F. EDAD MEDIA.....	17
G. ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA	21
CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN MÉXICO.....	24
A. EPOCA PRECOLOMBINA	24
B. EPOCA COLONIAL	29
C. MOVIMIENTO DE INDEPENDENCIA.....	43
D. EPOCA INDEPENDIENTE	45
CAPÍTULO III. ORDEN JURÍDICO NACIONAL VIGENTE	63
A. La obligación tributaria a nivel constitucional	63
B. La obligación tributaria en la legislación fiscal federal	81
CAPÍTULO IV. DE LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS.....	83
A. Definición de “devolución” y de “pago de lo indebido”.....	83
B. Los derechos fundamentales en materia tributaria en la devolución de impuestos.....	85
C. Marco jurídico de la devolución de impuestos.....	88
D. Requisitos para la procedencia de la devolución de impuestos.....	90
E. Plazos para efectuar la devolución de pago de lo indebido.....	97
F. Notificación de los requerimientos de información.....	99
G. Mecánica de cálculo para la actualización de cantidades.....	104
H. Naturaleza jurídica de la actualización de cantidades.....	107
I. Mecánica de cálculo de intereses a cargo del fisco federal.....	110
J. Plazo en el que se generan los intereses a cargo del fisco federal	113
K. Naturaleza de los intereses a cargo del fisco federal.....	113

L. Mecánica de aplicación de cantidades devueltas	119
CONCLUSIONES.	121
BIBLIOGRAFIA.....	vi

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo se refiere a los tributos que se pagan al Estado para sufragar sus gastos, incluye desde un breve apartado en el que se aborda su evolución, así como otro en el que se menciona la aplicación a la materia de los últimos adelantos tecnológicos.

Ahora bien, al igual que cualquier tema social, el tributario tiene su origen en la naturaleza del hombre de agruparse en sociedad para satisfacer cualquier tipo de necesidades, asimismo ha experimentado una gran evolución, lo que se evidencia con el tránsito efectuado de lo más arcaico, rudimentario e incluso inhumano, hasta el reconocimiento de los derechos humanos en la materia, así como la aplicación de las medidas tecnológicas más avanzadas.

En este sentido, es claro que en todas las culturas ha existido la necesidad de recaudar recursos para garantizar su sobrevivencia, sufragando los gastos esenciales y la manutención de los funcionarios o gobernantes. En este sentido, la recaudación eficiente de los tributos se encuentra estrechamente vinculada con el correcto funcionamiento de la organización social, resultando tan importante, que incluso podría señalarse, condicionan la existencia de la misma.

De este modo, en la historia de la humanidad existen ejemplos muy claros de que los sistemas tributarios evolucionaron conjuntamente con las civilizaciones, lo que se evidencia con la modificación o ampliación de las actividades gravadas. En este sentido, nuestro país no ha sido la excepción, toda vez que existe una evolución del sistema tributario acorde a la organización social en la que surgió, ya que ha adoptado diversos sistemas políticos desde la Época Prehispánica, Colonial, así

como durante su vida independiente, lo que necesariamente ha incidido en la modificación en el sistema tributario.

Ahora bien, existe una clara evolución en los regímenes políticos y en su sistema recaudatorio, existiendo características que se observan durante esta evolución, como es la existencia de una relación de sub-supra ordenación entre los individuos que integran dicho régimen, que las necesidades, programas o decisiones de los gobernantes son las que imponen el límite a recaudar, que la eficiencia del sistema recaudatorio incide claramente en la supervivencia del régimen, así como que para lograr la recaudación requerida es importante que existan las garantías necesarias para que los sujetos pasivos desarrollen plenamente las actividades gravadas y sea posible que generen recursos a recaudar y la aversión que existe en la sociedad mexicana para pagarlos.

En efecto, del análisis a la evolución de los tributos se desprende que la eficiente recaudación de recursos económicos depende de varios factores, entre estos la definición clara de los tributos, la redacción adecuada de las disposiciones legales que los describen, así como de que existan entidades eficientes (debidamente capacitadas y suficientemente facultadas) para su recaudación. Sin embargo, también es necesario que los pagadores de impuestos gocen de buenas condiciones para desarrollar su actividad económica.

Ahora bien, en los orígenes del sistema tributario no se reconoció ningún tipo de derecho de los contribuyentes, incluso en alguna época la falta del pago se sancionaba con azotes, castigos brutales, con la pérdida de la libertad e incluso de la vida, por lo que resulta claro que tampoco existía el reconocimiento del derecho a la devolución del importe que hubieren pagado en exceso. En este sentido, la descripción de los elementos esenciales del tributo en un sistema de orden normativo ha sido el resultado de una evolución importante en el sistema tributario, en la medida en la que éste se encuentra definido en la Ley, la que es emitida por

el Poder Legislativo, diferente a aquel que recaudará los impuestos (Ejecutivo) implica una aceptación de la ciudadana de esta determinación, así como de la entidad que la emitió, aunque para algunos dicha definición pudiera resultar excesiva o ruinoso.

En efecto, con el reconocimiento de figuras como la división de poderes, la igualdad, la fraternidad, la equidad, los derechos de la personalidad, las garantías individuales, los derechos humanos, entre otras, se ha modificado la relación tributaria entre el estado y los particulares. Asimismo, considerando que los impuestos deben estar definidos en disposiciones jurídicas en las que se defina claramente el importe y tipo de contribuciones, fechas, modos, medios, han surgido figuras jurídicas en la materia como la equidad, proporcionalidad, capacidad contributiva, simetría tributaria, pago de lo indebido, devolución de impuestos, mínimo vital, transparencia, rendición de cuentas, revisión de cuenta pública entre otros.

Ahora bien, la aversión en el pago de los tributos de los pagadores de impuestos en México podría obedecer a muchos aspectos, que van desde la situación económica del país, la corrupción existente en todas las actividades económicas realizada por los particulares y en el entorno público, la falta o deficiencia en los servicios públicos (seguridad, educación, salud) que obliga a los particulares a contratar servicios privados. Sin embargo, es necesario cambiar esa aversión para que la sociedad se interese en todo lo público, incluyendo en esto la forma en la que se gastan los recursos públicos, exigiendo transparencia, fiscalizando a los funcionarios públicos, solicitando la rendición de cuentas. Para cambiar lo anterior, hace falta algo más que una cultura contributiva, es necesario crear una cultura ciudadana.

En ese sentido, es necesario que los ciudadanos dejen de tener esa doble función (contribuyente-consumidor) para el Estado, pasar del pago cuidadoso y cumplido

de las contribuciones y de ser grandes consumidores a exigir rendición de cuentas a los gobernantes.

En efecto, la transparencia y la rendición de cuentas consisten en un aspecto fundamental para esto, en virtud de que los tributos son recursos públicos y deben ser administrados con absoluta eficiencia, congruencia y transparencia, procurando de manera estricta que su destino sea para satisfacer necesidades colectivas, evitando a toda costa los desafortunados desvíos de recursos públicos que terminan en el patrimonio de algún personaje público.

Al respecto, es importante mencionar que aunque lo anterior ha sido una preocupación desde antes de que nuestro país surgiera como nación independiente, toda vez que ya se consideraba importante seleccionar cuidadosamente las personas que se encargarían de encabezar el gobierno y administrar sus recursos hasta el momento no se ha logrado. En efecto, conforme lo establecía el artículo 52 de la Constitución de Apatzingán, suscrita en plena guerra de independencia 1814, existían ciertas virtudes imprescindibles que debían tener las personas que ejercieran el poder, entre las que resaltan la buena reputación, el patriotismo acreditado con servicios positivos y tener luces no vulgares, lamentablemente, a pesar de lo adelantado y pretencioso de esta disposición se enfrentó a muchos obstáculos para su aplicación, desde la extensión del conflicto bélico que concluyó hasta 1821 hasta el analfabetismo, desinterés y servilismo de la sociedad que tristemente impera hasta nuestros días, lo que ha dado como resultado que doscientos años después no hayamos sido capaces de instaurarlo en la realidad.

Ahora bien, como se mencionó previamente este trabajo contiene un breve análisis de la evolución de las principales figuras tributarias nacionales a lo largo de su historia, así como una somera exposición de los antecedentes en algunas de las principales culturas de la historia. Posteriormente, se efectuará un análisis

de los elementos fundamentales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de las Leyes Federales, así como la interpretación que ha realizado el Poder Judicial de la Federación. En esta exposición se abordará brevemente una exposición de los mecanismos para ejercer el derecho a la devolución de las cantidades pagadas indebidamente.

Asimismo, se elaborará un breve análisis de la devolución en el que se incluirá el tema de los intereses a cargo del gobierno del federal. En efecto, a pesar de que actualmente se reconocen los efectos inflacionarios mediante la figura de la actualización de las cantidades pagadas indebidamente y de los intereses a cargo del fisco federal (indemnización al particular por el transcurso del tiempo) la que a pesar de tener similitudes con la figura de los recargos de los contribuyentes por no enterar las contribuciones de manera oportuna, existen serias diferencias en su cálculo, toda vez que el momento a partir del cual se calculan es diferente. Lo anterior, implica que la indemnización al erario público tiene un plazo de cómputo mayor que la de los particulares, sin que se advierta una justificación congruente.

Finalmente, se analizarán brevemente las instancias mediante las cuales se ha incorporado al sistema tributario las nuevas tecnologías de la información mediante diversas aplicaciones tecnológicas.

LIBRO DÉCIMOTERCERO.
DE LAS RELACIONES QUE LA IMPOSICIÓN DE LOS TRIBUTOS Y LA
IMPORTANCIA DE LOS RENDIMIENTOS TIENEN CON LA LIBERTAD.

CAPÍTULO PRIMERO.
DE LAS RENTAS DEL ESTADO

Las rentas al Estado son una parte que da cada ciudadano de lo que posee para tener asegurada la otra, o para disfrutarla como le parezca.

Para fijar estas rentas se han de tener en cuenta las necesidades del Estado y las de los ciudadanos. Es preciso no exigirle al pueblo que sacrifique sus necesidades reales para necesidades imaginarias del Estado.

Son necesidades imaginarias las que crean las pasiones y debilidades de los que gobiernan, por afán de lucirse, por el encanto que tiene para ellos cualquier proyecto extraordinario, por su malsano deseo de vanagloria, por cierta impotencia de la voluntad contra la fantasía. A menudo se ve que los espíritus inquietos, gobernando, han creído necesidades del Estado las que eran necesidades de sus almas pequeñas.

No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigibles a cada ciudadano y las que debe dejarse a cada uno.

Del Espíritu de las Leyes.
Montesquieu. 1748.

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES HISTORICOS INTERNACIONALES.

En este capítulo se analizará de forma somera la organización de algunos sistemas recaudatorios en diversas culturas a lo largo de la historia, para lo cual se mencionará una breve referencia a su historia que incluirá la descripción de algunas características de su sistema político, incluyendo el de su sistema recaudatorio, lo anterior, para lograr una mejor comprensión de los antecedentes de su sistema recaudatorio.

A. CHINA.

En virtud de que la cultura china es una de las más antiguas del mundo, los antecedentes que pueden encontrarse de esta cultura son extremadamente variados, pudiendo coincidir con los encontrados en otras culturas en diferentes momentos históricos.

En efecto, en ese país se han restos arqueológicos muy antiguos, el *hommo yuanmonensis*, fósil de hombre mono descubierto en Yuanmou, provincia de Yunnan, con una antigüedad de aproximadamente 1'700,000 años, lo que lo convierte en uno de los fósiles de homínido más antiguos del mundo, junto con el *hommo pekinesis*, que vivía en la zona de Zhoukoudian, Pekin, hace cuatrocientos o quinientos mil años, así como fuentes escritas con 4,000 mil años de antigüedad. De lo que se desprende que es una cultura con los antecedentes arqueológicos y económicos más antiguos.¹

¹ CARRIZO, Tomás H. "China, Historia y Sistema Tributario", Boletín del Centro Naval, Número 813, enero/abril de 2006, pág.67.

En efecto, los sistemas tributarios que han sido adoptados en China van desde el más rudimentario, arcaico y feudal, pasando por la implementación de un sistema tributario que corresponde a un régimen político socialista, hasta uno de los más modernos que ha sido motor para que ese país encuentre en la punta del desarrollo económico mundial, convirtiéndose en uno de los más eficientes en la actualidad.

El filósofo chino Confucio, durante el año 532 A.C. fue inspector de hacienda del príncipe Dschau en el estado de Lu, asimismo, Lao Tse decía que al pueblo no se le podía dirigir bien por las excesivas cargas de impuestos.²

Al final de la dinastía Qin se presentaron serios tumultos y guerras, lo que motivó que en el 206 A.C. Liu Bang se proclamara emperador, dando inicio la dinastía Han, una de las más duraderas. Al inicio de esta dinastía se modificaron las leyes abusivas, reduciendo sensiblemente los impuestos y apoyaron el desarrollo del comercio, con lo que se disminuyeron los conflictos sociales. No obstante lo anterior, las políticas expansionistas del emperador Wudi requirieron que se realizaran muchos gastos, lo que motivó que las arcas del estado quedaran vacías, lo que dio como resultado el alza de impuestos nuevamente, esta política ocasionó un descontento muy grave en la población que llegó a desafiar a los funcionarios encargados de la recaudación, toda vez que no estaban respaldados por una administración fuerte, como resultado de estos movimientos sociales se concedieron exenciones fiscales a los disconformes.³

B. INDIA.

En esta cultura antigua existe un célebre tratado denominado “El Arthashastra de Kautilya”, cuyo contenido fue traducido al idioma inglés hasta el año de 1909 por

² GOMEZ Velazquez, Gerardo Jacinto y otros. “Tratamiento Fiscal de la Asociación en Participación”, Edición electrónica gratuita. Texto completo en www.eumed.net/libros/2011a/912/.

³ “China” **Biblioteca de Consulta Microsoft** ® **Encarta** ® **2004**. © 1993-2003 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

R. Shamasastri.⁴ Se trata de un ensayo político en el cual se proporcionaron consejos al príncipe sobre el arte del gobernar, fue escrito en algún momento entre el siglo IV A.C. y el siglo III D.C.

Este tratado político contiene un análisis de las situaciones propias de un reino, entre las que se encuentran consideraciones respecto a que el rey concentra los elementos más importantes del Estado, señalando que el rey es el Estado (raja rayam).⁵ En este sentido, consideraba que del rey emana toda la actividad militar, administrativa, incluso las actividades productivas, precisaba que a él llega el conjunto de los impuestos recaudados de la población, señalando el autor que gran parte de la producción, así como de las imposiciones son asuntos del Estado.⁶

Adicionalmente, el Arthashastra señala que el Estado debe presentarse como benefactor de la población en caso de calamidades, incluso debe esforzarse en prevenir que su población las sufra, señalando que tanto las ayudas como las represiones tienen como fin último asegurar la buena marcha del estado, teniendo como propósito fijar una política altamente racionalizada, mencionando como premisa fundamental que no habría que abrumar al pueblo con impuestos.

Al respecto, según Kautilya el buen político debe ser oportuno y apreciar una situación en su totalidad, también paciente para no precipitarse sobre cualquier ganancia al alcance de su mano, señalando al efecto lo siguiente:

“...el jardinero no recoge indiferentemente frutos maduros y brotes verdes; vale más esperar a que una empresa llegue a su pleno rendimiento, e incluso ayudarla a que así sea.”⁷

⁴ DAMBUYANT, Marinette. “El Arthashastra de Kautilya tratado político de la India antigua”, en la Revista de Derecho del Estado. Universidad del Externado de Colombia. No. 17, diciembre de 2004. Bogotá Colombia. Pág. 5.

⁵ Ibid. Pág. 10.

⁶ Ibid. Pág. 11.

⁷ Ibid. Pág. 13.

En este mismo sentido, respecto a la ciencia de la riqueza en el Arthashastra, se encuentra citado un principio que indica lo siguiente:

“...así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando están maduros, así los recursos (cuando) estén presentes” (sic).⁸

Por lo tanto, este tratado político sugiere al rey que los impuestos deben recaudarse en el momento en el que sea más oportuno, incluso fomentar que las condiciones sean propicias para que se genere la mayor cantidad de riqueza.

Al respecto, señala que lo que tiene valor es el hombre y su trabajo, toda vez que la población es la fuente de toda empresa y es de ésta de la que proviene el poder.⁹

Por último, en el Arthashastra se incorpora una sugerencia al rey respecto a la forma en la que podría manejar los impuestos vinculados a la agricultura, fuente primordial de la riqueza, indicando que existe una parte de la actividad agrícola que debe estar a cargo del Estado, a la que denomina sita y otra parte de esta actividad que debe ser privada, denominada bhaga. En la primera parte de la actividad sita el Estado incorpora todas las tierras recién conquistadas y las administra mediante un funcionario público (inspector) denominado sita-adhyaksha. Ahora bien, por lo que corresponde a la segunda parte de la actividad, bhaga debe entregar al rey una parte de las cosechas, señalando que en principio era de la sexta parte, la que puede ser incrementada con derechos, cargos y exacciones de toda clase, nuevas, antiguas, permanentes u ocasionales. Asimismo, indica que la producción debía ser controlada y diversificada, debiendo establecer a los cereales como su base, sin descuidar hortalizas, frutas, especias, forrajes y flores.¹⁰

⁸ ADAME, García de León. Claudio Mauricio. “Antecedentes Históricos de los Impuestos”, Reflexión, Año 2, Tercera Época, Número 5, Agosto 2012, pág. 29.

⁹ DAMBUYANT, Marinette. Op. Cit. Nota número 1, pág. 12.

¹⁰ DAMBUYANT, Marinette. Op. Cit. Nota número 1, pág. 16.

En virtud de que el rey vive del tributo a la agricultura, el Arthasharstra señala que debe emplear apremio o constreñimiento, es decir, fuerza, autoritarismo, vigilancia minuciosa, arbitrariedad, pero también racionalidad de la economía, debiendo cuidar el destino de los tributos, así como evitar que los funcionarios públicos realicen gastos de lujo.¹¹

C. EGIPTO.

El siguiente antecedente interesante se encuentra en la civilización egipcia, al respecto, si bien la división histórica no puede establecerse de manera clara y precisa, para efectos del presente trabajo se ha optado por adoptar la división consistente en el Imperio Antiguo, Medio y Nuevo, en periodos tardíos.

La civilización egipcia surgió debido a las inundaciones anuales del río Nilo, toda vez que éstas propiciaron condiciones geográficas favorables para crear un terreno fértil y apto para el desarrollo humano, en consecuencia este territorio atrajo a grupos humanos que se asentaron en ese lugar. En este sentido, cobra mucha importancia la frase del historiador Heródoto de Halicarnaso (484 A.C. - 425 A.C.) respecto a que “Egipto es un regalo del Nilo”.¹²

Ahora bien, conforme a los descubrimientos arqueológicos realizados en los alrededores del Nilo, puede suponerse que alrededor del año (3200 A.C.) se consolidaron dos imperios, conocidos como el Alto Egipto y el Bajo Egipto, que posteriormente se fusionaron para conformar el Antiguo Egipto. En esta época, después del reinado de Narmer (3100 A.C. aproximadamente) surgen los periodos conocidos como la primera y segunda dinastías, durante las que se sucedieron aproximadamente 17 faraones. Posteriormente, en la tercera y cuarta dinastías en las que surge como la capital de Egipto la ciudad de Menfis (cerca del Cairo

¹¹ DAMBUYANT, Marinette. Op. Cit. Nota número 1, pág 20.

¹² GÖRLICH, Ernst J. “Historia del Mundo. Pensamiento e Historia”, Ediciones Martínez Roca, Barcelona España, 1972. 4ª edición, pág. 7.

actual), en las que se consolidaron la religión y el poder teocrático de los faraones (título que significa de casa alta) quienes son considerados como un dios en la tierra y aumentó el número de personas que integran la burocracia debido al desarrollo económico propiciado por la actividad comercial y minera.¹³

Ahora bien, por lo que se refiere a su sistema tributario, existe un antecedente interesante en el desarrollo del Imperio Medio, que abarca la decimoprimer y decimosegunda dinastías, aproximadamente desde el 2052 al 1778 A.C., en las que aparece la ciudad de Tebas como nueva capital, en las proximidades de los grandes templos de Luxor y Karnak. En éste periodo el reino deja de ser un Estado unitario dando lugar al surgimiento de distritos con cierta independencia que eran dirigidos por príncipes. La administración de cada distrito se encontraba en las ciudades en las que residían los príncipes, de donde surge el término “hombre de ciudad”, quienes se auxiliaban de un funcionario llamado orador que se dedica a cuestiones jurídicas así como de tributos y de otro llamado escribas que ejercían las funciones de secretarios. Como ejemplo, la ciudad capital de Tebas se administraba por un visir príncipe que tenía entre sus funciones la de presidente del consejo de ministros, que se auxiliaba de un funcionario llamado tesorero, ministro de Hacienda, de Vivienda y de la Corte.¹⁴

En esta etapa se crearon varios impuestos que debían pagarse en especie, con trabajo, o bien, mediante la entrega de mercancías, en virtud de que no existió una unidad monetaria. En consecuencia, los impuestos se pagaban con mercancías, productos del trabajo, o bien mediante el producto del trabajo de cada individuo, por ejemplo, los campesinos (o los terratenientes en periodos posteriores) pagaban los tributos mediante la entrega de parte de sus cosechas, los artesanos lo pagaban con parte de los productos manufacturados, los pescadores, cazadores, etc. con parte de su pesca, caza, etc. Posteriormente fue el propio visir denominado también tyaty el responsable de controlar el sistema impositivo en su distrito a nombre del faraón.

¹³ Ibid. Pag10.

¹⁴ Idem.

En el supuesto de que el estado ejecutara trabajos públicos especiales, a manera de contribución se requería del trabajo de personas para su realización durante algunas semanas al año, que podrían hacer o limpiar canales de desagüe, construir templos o tumbas, o bien, dedicarse a actividades mineras (esto último, sólo si no había prisioneros de guerra que lo realizaran). Al respecto, las familias debían efectuar el pago de las contribuciones, para efectuar estas actividades enviaba un integrante durante algunas semanas al año para que realizara éstos trabajos. Las familias acomodadas podían contratar sustitutos para el pago de estos tributos.¹⁵

El trabajo consistente en levantar el registro catastral fue importante, en virtud de que las inundaciones anuales del Nilo afectaban los límites de la propiedad de los particulares, posteriormente se cobró un impuesto por la tenencia de la tierra, con la cual se pagaban los gastos incurridos por su levantamiento.¹⁶

Ahora bien, el pago de impuestos mediante el trabajo físico puede apreciarse en la construcción de la pirámide de Keops, 2570 A.C., que duró aproximadamente veinte años y en la que trabajaron alrededor de cien mil personas, quienes tuvieron que trasladar piedras con un peso aproximado de dos toneladas, por un trayecto que se estima desde Etiopía a Egipto.¹⁷

Asimismo, se tiene conocimiento que ante los funcionarios encargados de recaudar los impuestos del faraón, durante la declaración los particulares debían arrodillarse ante el funcionario que recaudaba los tributos, asimismo, los recibos de pago de impuestos constituían en piezas de cerámica.¹⁸

¹⁵ <http://www.laguia2000.com/edad-antigua/el-antiguo-egipto>, consultada el 2 de octubre de 2013.

¹⁶ Vid. PARDINAS, Juan E. "Impuestos ¿Un mal necesario?" Ed. CIDAC, Plaza Janés, México, 2005, pág. 25.

¹⁷ TORRES Espinoza Blanca, et. al. Desafíos en la Recaudación del Impuesto Predial en el Estado de San Luis Potosí. Perspectiva actual en el Municipio de Ciudad Valles, pág. 5.

¹⁸ SANCHEZ León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Decimotercera edición. Cardenas, México 2003, pág. 3.

D. GRECIA.

Grecia se encuentra rodeada de islas, en consecuencia al haber florecido junto al mar Egeo y al Jónico se propició el desarrollo de una cultura marítima, así como la una amplia variedad política y social, lo anterior, fue determinante para la creación de diversas ciudades con un culto religioso propio, al extremo de que las oraciones y cultos de una no eran compartidos por los habitantes de otras ciudades, incluso se prohibió a los extranjeros profesar el culto de la ciudad.¹⁹

Debido a la simetría existente entre la cultura griega y la romana es que aquella tiene una influencia importante en el desarrollo de los sistemas jurídicos. Asimismo, debe mencionarse que conforme la cultura griega fue evolucionando y creciendo se crearon ciudades que se administraban bajo un mismo sistema político, requiriendo una administración más eficiente de la polis ciudad estado. Al igual que en Roma existía esclavitud, institución en la que se apoyaban las actividades de los señores griegos.

Por lo que se refiere a los antecedentes tributarios, existieron los llamados impuestos sobre el capital denominados *eisphora*, que estaban destinados a sufragar los gastos de la guerra sostenida contra Esparta, las fiestas públicas, los gastos de lujo y la Trierarquía para armar la flota. También existió un impuesto progresivo sobre la renta.²⁰

La *eisphora* fue el primer impuesto a la riqueza (428 A.C.) creado por el economista Solón, que consistía en un tributo de quinientos dracmas griegos, que pagaban aquellos que tuviesen un capital de seis mil dracmas. La *eisphora* (en griego antiguo ἰσφορά, era literalmente “pago, contribución”) era recaudada por una polis (ciudad) para hacer frente a los gastos inherentes a una guerra, a una catástrofe o para la realización de una obra pública. Se consideraban los bienes

¹⁹ FUSTEL DE COULANGES. “La Ciudad Antigua”. Sepan Cuantos, Porrúa, México, 2005, pág. 152 - 155.

²⁰ ADAME, García de León. Claudio Mauricio. Op. Cit. Nota número 5, pág. 30.

muebles (esclavos, objetos de valor, dinero, etcétera) y los inmuebles (talleres, tierras, casas, etcétera). Otros historiadores como Meiggs y Levis asignan una fecha más tardía a su creación y consideran que la *eisphora* de 428 A.C. fue absolutamente extraordinaria, toda vez que se aplicó por primera vez en la Guerra del Peloponeso.²¹ Sin embargo, en 424 a. C., Aristófanes se refiere a este tributo como algo habitual. Asimismo, en el siglo IV a. C., Demóstenes supo que los oradores áticos hablaban de la *eisphora* con frecuencia.²²

Ahora bien, en el movimiento expansivo se observó que fue preferible la adopción del sistema tributario imperante en el territorio conquistado, de ahí que éste se sometía a la monarquía de la ciudad griega, no para proporcionar los medios de conservar sus anteriores estructuras, sino para facilitar el camino para la creación de nuevas. El influjo de la conquista de Alejandro Magno viene a traducirse en que la polis se somete paulatinamente al sistema tributario hasta ahora representado por los grandes imperios de oriente, que los propios persas no han podido imponer en las ciudades griegas y que éstas ahora reclaman con la ayuda de una realeza no persa, sino vencedora de los persas.²³

Ahora bien, debe señalarse que en la Ciudad de Alejandría que llegó a ser un centro cultural y económico del mundo helénico, fundada por Alejandro Magno, evolucionó el sistema tributario, considerando que la hacienda del estado era la hacienda del rey, creando tributos al transporte, importación, ganado, herencia, edificios, suelos, etc.²⁴ En la medida en la que a través de Alejandría se comerciaba con Egipto se consolidó su comercio exterior.

Por otro lado, al momento en el que se incorporaban nuevos territorios al imperio, se concretaba el proyecto de Filipo (padre de Alejandro Magno), consistente en

²¹ (cfr. R. Meiggs & D. Lewis Vol. 1, *A Selection of Greek Historical Inscriptions to the End of the Fifth Century BC: To the End of the Fifth Century B.C.*, 58 B, pp.17-19)

²² JIMENEZ DE LEON, Juan Ramón. "Eisfora y meflación". *El Periodista*. Club de Periodistas de México, A.C. en <http://www.vocesdelperiodista.com.mx/index.php/component/content/article/1155.html>. Consultada el 2 de octubre de 2013.

²³ <http://www.artehistoria.jcyl.es/v2/contextos/229.htm>, *ArteHistoria*, La página del Arte y Cultura Español, Junta de Castillo y León. Consultada el 2 de octubre de 2013.

²⁴ www.canalsocial.net/GER/ficha_GER.asp?id=8049&cat=hitoria - 76k. Consultada el 2 de octubre de 2013.

basar el sistema tributario de Macedonia en la incorporación de territorios que sirvieran como subsidiarios al régimen, así como el hecho de que proporcionaran esclavos.

El filósofo Platón refiere en sus diálogos que al consolidarse la Polis Griega como un centro de vida política y cultural, se consiguió la aplicación de sistemas virtuosos, en los que se logró el justo pago de pocos impuestos, que fueron creados para el sostenimiento de la ciudad.²⁵

E. ROMA.

Al respecto, otro antecedente histórico importante de cualquier figura jurídica es el que se encuentra en la civilización de Roma, toda vez que se trata de instituciones establecidas en un sistema jurídico ordenado, por lo que debe señalarse como referencia histórica en cualquier rama del derecho, incluyendo la fiscal.

Antes de iniciar el análisis de las figuras jurídicas fiscales en esta civilización, es importante señalar que las instituciones jurídicas romanas evolucionaron a lo largo del tiempo, por lo que no es posible describir ni analizar una que haya subsistido durante la existencia de esta civilización, en consecuencia, en este apartado se realiza un análisis de algunas que estuvieron vigentes en momentos históricos específicos.

Para lo anterior, se menciona como que según el historiador romano Tito Livio, el Rey Servio Tulio (quien sustituyó a Tarquino) además de ser considerado como el auténtico creador de la ciudadanía romana, de la reforma al ejército, de ampliar los límites de la ciudad y haber ordenado la construcción de sus muros, conocidos como los Muros Servios, también fue el fundador de las divisiones y clase en el Estado, lo que supuso una clara distinción ente los generales en cuanto a su

²⁵ PLATON. Diálogos de Platón. La República. Porrúa, México, 1984, pág. 433.

dignidad y fortuna, asimismo instituyó el censo, que califica como una de las instituciones más útiles para Roma, toda vez que constituyó un medio para determinar los deberes que debían asignarse a cada romano en tiempo de guerra y de paz, de manera proporcionada a la cantidad de sus propiedades y no de forma indiscriminada como hasta entonces, de allí se designó las clases y centurias. Con lo anterior se evitó, al menos en ese tiempo, la imposición de cargas indiscriminadas.²⁶

Asimismo, señala que debido a la reorganización de Roma, consistente en una división en cuatro partes de los distritos y colinas habitadas, llamando a cada una de éstas tribus, surgió el concepto de tributo, a causa del pago recibido por cada una de éstas.²⁷

En el mismo orden de ideas, en la cultura Romana, el poder y la toma de decisiones se concentró en las familias denominadas patricias (patricii), descendientes de los fundadores o primeros padres de Roma. Esta concentración de poder ocasionó conflictos entre los patricios y los plebeyos ricos (artesanos y comerciantes) que se resolvió paulatinamente con la fusión de estas clases sociales, lo que permitió a los plebeyos ricos el acceso a los altos cargos y magistraturas, entre estas las del Senado Romano.²⁸

Los altos cargos y magistraturas estaban reservadas a las clases altas de la sociedad toda vez que se trataba de puestos que no eran remunerados²⁹ y se esperaba que los magistrados mantuvieran un nivel de vida acorde a su dignidad y a la de las clases altas, asimismo estas magistraturas se elegían mediante comicios por curias, integrados por las primeras clases, que tenían mayoría absoluta para las elecciones.³⁰

²⁶ LIVIO, Tito. La Historia de Roma, Vol. I. Edit. Ernest Rhymys, (1.42). Consultado en [tlivio.260mb.com/Livio01.html](http://livio.260mb.com/Livio01.html) el 6 de octubre de 2013.

²⁷ Ibid. (1.43).

²⁸ KOVALIIOV, Sergei Ivanovich. "Historia de Roma", Tomo I, Editorial Futuro, S.R.L. 1959, pág. 122.

²⁹ Estos puestos eran conocidos como honoríficos, hasta se les denominaba "honoros". Ibid. Pág. 130.

³⁰ Ibid. Pág. 122.

El Senado Romano se constituyó como el órgano de gobierno permanente más efectivo, su postura respecto a temas generales no cambiaba, toda vez que estaba integrado por miembros de una misma clase social, era el depositario de la tradición y de una gran experiencia administrativa. Sus facultades eran sumamente amplias, toda vez que se encargaba de declarar una situación de emergencia ante amenazas serias del interior o exterior (en cuyo caso nombraban a un dictador) dirigir los asuntos militares determinando las épocas de reclutamiento, el número de soldados a reclutar, el sistema de jefes militares, se encargaba de conceder triunfos y honores a los ejércitos victoriosos, se ocupaba de declarar la guerra y la paz, enviaba embajadas a otros países, recibía embajadores extranjeros, del control de las finanzas y bienes del Estado, incluyendo entre estas las de establecer el carácter y el monto de los impuestos, controlaba y dirigía la fabricación de moneda. El senado era el órgano administrativo más importante de la República y conservaba el supremo poder sobre toda sus actividades.³¹

En esta época, la administración tributaria del Estado se encontraba a cargo de funcionarios públicos conocidos como *censores* y los *cuestores*. Los *censores* eran magistrados extraordinariamente respetados, entre sus funciones estaba la recopilación de listas de los ciudadanos, es decir, la elaboración de censos, la vigilancia de las costumbres (*cura morum*), la dirección de los bienes del Estado y de las obras públicas. Como administradores de los bienes públicos, se encargaban de someter a concurso el cobro de las entradas de los bienes estatales durante cinco años, del arrendamiento de tierras comunes, de la recaudación de tasas aduaneras y de los impuestos provinciales.³²

Ahora bien, por lo que corresponde a los *cuestores*, aparecieron al inicio de la República en calidad de inquisidores, durante el transcurso del tiempo adquirieron funciones de tesoreros del Estado. En la época de Julio César llegaron a ser

³¹ Ibid. Pág. 126.

³² Ibid. Pág. 134.

cuarenta,³³ residían en Roma y administraban el tesoro del Estado (aerarium) que conservaban en el templo de Saturno.³⁴

Ahora bien, durante los dos primeros siglos del Imperio, se experimentó un desarrollo importante del comercio (mayoreo y menudeo, transportado por tierra y por mar) manteniendo intercambio con mercados distantes como el de China, India, África, etc. por este intercambio se importaban muchas materias primas y productos manufacturados, como ejemplo de China se comercializaba la seda, de India las piedras preciosas y perlas, de África el marfil.³⁵ No obstante lo anterior, era mucho más importante el intercambio comercial realizado con las provincias dentro del Imperio, la trasportación de la mercancía era sencilla y segura, este desarrollo comercial motivó el enriquecimiento de la clase social de comerciantes.

La situación anterior motivó que a finales del siglo III, el emperador Diocleciano publicara una tarifa ó lista de precios fijos para las mercancías proveniente de las Provincias Orientales, incluyendo manufacturas y productos de origen Occidental, en especial de la Galia. Lo anterior, continuó apoyando el desarrollo del comercio, toda vez que sólo se creó un impuesto que modificaba en 2% o 2.5% el derecho de aduana previamente establecido en la frontera de cada provincia. Lo anterior, representó un avance en virtud de que se eliminó la práctica de que cualquier gobernante abrumaba con impuestos a los comerciantes que cruzaban su territorio. En esta época los impuestos creados por el Imperio no eran onerosos, por lo que se favoreció el intercambio comercial.³⁶

Esta prosperidad comercial se vio afectada por las amenazas extranjeras y los riesgos de invasión enfrentados por el Imperio, lo que motivó el crecimiento militar, de los funcionarios para su administración y de las nóminas necesarias para su

³³ En el siglo I. A.C. durante el gobierno de Julio Cesar se nombraron cuarenta cuestores, número que fue reducido a veinte por el emperador Augusto, siendo esta cifra la que se nombró regularmente. Biblioteca de Consulta Microsoft ® Encarta ® 2004. © 1993-2003 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos

³⁴ KOVALIIOV, Sergei Ivanovich. Op. Cit. Pág. 137.

³⁵ ROSTOVTEFF, Mickail Ivanovic. "Roma, de los orígenes a la última crisis", Editorial Universitaria de Buenos Aires. (EUDEBA) 1968, pág. 218.

³⁶ Ibid. Pág 218 y 219.

sostenimiento, por lo que se incrementaron considerablemente los tributos. Este incremento fue absorbido principalmente por los propietarios de las tierras, en el supuesto de que los tributos no fueran cubiertos con dinero eran requisados los bienes que fueran necesarios para sostenerlos (provisiones, armas, medios de transporte).³⁷

Las necesidades imperiales y del ejército no eran informadas directamente a los contribuyentes, sino que eran comunicadas a los consejos de las ciudades y a sus funcionarios, o bien, a los gremios de comerciantes, vendedores o artesanos. Estos organismos se encargaban de la recaudación de los tributos en sus ciudades y en su caso, completaban con sus propios bienes el importe de la recaudación que se les había encargado. De lo anterior se advierte una clara responsabilidad solidaria de estos organismos con los individuos que representaban. La crisis anterior, junto con la inseguridad en el transporte de mercancías obstaculizó y dificultó el desarrollo de la actividad económica generando deudas y pobreza entre los ciudadanos de aquella época.³⁸

Asimismo, durante el siglo IV los emperadores conservaron la ley que exigía a los ciudadanos el servicio militar, así como la posibilidad de imponer un nuevo impuesto a sus súbditos, que consistía en que aquellos ciudadanos que repudiaran el servicio militar tendrían que pagar el impuesto denominado *aurum tironicum* conocido como el dinero de los reclutas, con lo que se pagaban a los soldados.³⁹

Adicionalmente a los impuestos sobre la tierra, causados por el desarrollo de alguna actividad económica, así como a los tributos que podrían pagarse en especie (con bienes necesarios para que el ejército realizara sus funciones) se creó un tributo especial denominado *annona* que estaba destinado al mantenimiento del ejército, de los soldados y oficiales. Asimismo, se introdujo una

³⁷ Ibid. Pág. 227.

³⁸ Ibid. Pág. 228.

³⁹ Ibid. Pág. 235.

responsabilidad general para el pago de los tributos, que consistía en una responsabilidad solidaria de los habitantes de esa ciudad respecto de los tributos que debían recaudar de la misma, en consecuencia, la obligación podría recaer en los representantes de la comunidad, el consejo ciudadano (decuriones) y en los magistrados.⁴⁰

El emperador Diocleciano realizó una serie de reformas en el ámbito de la administración, mantuvo la figura de la Prefectura que continuó siendo única pero con varios titulares, que se conservaron en la cúspide de la administración, ejerciendo funciones militares y civiles, incluso respecto al control de la *annona*, con lo que también se convirtieron en ministros de hacienda y de economía.⁴¹

Asimismo, éste emperador realizó una reforma fiscal denominada *capitatio iugatio*, la que se originó por la necesidad de tener una política defensiva eficaz, una burocracia numerosa que fuera capaz de supervisarla. Para lo anterior, se basó en el hecho de que la economía del imperio era eminentemente agraria, el nuevo impuesto se pagaba en especie, gravaba los elementos esenciales de éste tipo de economía, es decir, la tierra, los animales y los hombres que laboraban en ella. En consecuencia, respecto a las tierras se tenía en cuenta la extensión, calidad, así como el tipo de cultivos. Por su parte, la recaudación en especie se determinaba por el emperador en un ejercicio fiscal fijando las unidades fiscales que iban a estar vigentes, se determinaban por dos elementos de la masa imponible (base) que se denominaba *iuga* para la tierra y *capita* para los hombres y animales. En consecuencia, se estableció un impuesto que se calcularía considerando dos bases, que al ser abstractas podrían adicionarse o intercambiarse dependiendo de las necesidades recaudatorias del año. Conforme a las pruebas encontradas, es posible señalar que este impuesto fue aplicado en su totalidad solo en Siria, Asia Menor y Tracia.⁴² Antes de recaudar este nuevo impuesto, fue necesario realizar un censo a partir del cual se determinara con exactitud la extensión de las tierras

⁴⁰ Ibid. Pág. 236.

⁴¹ MORENO García, Luis. A. "El Bajo Imperio Romano", Edit. Síntesis, Madrid, España 2005, pág.35.

⁴² Actualmente es una zona entre Bulgaria, Grecia y Turquía.

gravadas, así como el número de hombres y animales que existían en cada una de ellas.⁴³

Durante la época del emperador Constantino, el imperio conformó un gran ejército para enfrentar las guerras, lo que exigía la obtención de ingresos constantes y regulares para su manutención. Por lo anterior, el emperador modificó el valor de la moneda y realizó una nueva reforma fiscal mediante la cual se crearon nuevos tributos que afectaban a un amplio espectro de la población. En efecto, esta reforma consistió en la creación de dos nuevos impuestos que debían ser pagados con oro principalmente, la *lustratis collatio* y la *collatio gleballis*. El primero fue mejor conocido como *crisárgiro*, se pagaba cada cinco años en oro o plata por aquellos que realizaran una actividad comercial o artesanal de forma profesional, tomando como base su riqueza. El segundo tributo, *collatio gleballis* era un impuesto adicional que causaban los senadores, se pagaba de manera anual conforme a una tarifa que oscilaba entre cuatro y ocho *folles* dependiendo de la riqueza de los mismos.⁴⁴

Posteriormente el emperador Constancio II inició una serie de reformas en materia tributaria, mediante la cual pretendió eliminar los fraudes realizados por los poderosos. Su reforma fiscal acaba con las exigencias fiscales arbitrarias, con la imposición de graves multas sobre las autoridades territoriales, así como con los métodos coactivos de la práctica recaudatoria. Asimismo, trató de eliminar cualquier tipo de exención fiscal individual, restituyendo a las ciudades una cuarta parte de las rentas de las propiedades comunales, que fue confiscada por su padre (Constantino I). No obstante lo anterior, mantuvo inmunidades fiscales de tipo colectivo muy gravosas para el erario, como la que otorgó a los bienes de la Res privada imperial, a la iglesia y a los clérigos.⁴⁵

⁴³ MORENO García, Luis. A. Op. Cit. Nota número 34, pág.40.

⁴⁴ Ibid. Pág. 68.

⁴⁵ Ibid. Pág. 91.

De los antecedentes antes señalados se desprende claramente que (tal cual se acostumbra en la actualidad) el importe de los tributos ha estado directamente vinculado con las necesidades recaudatorias del gobernante (rey, emperador, etc.), por lo que dependiendo de éstas se incrementaron las tasas, se crearon impuestos para que el gobierno pueda hacerse de mayores recursos. Sin embargo, en ninguna época se observó que la actividad económica y la estabilidad social, son las que respaldan en última instancia, la recaudación fiscal y la consecución de los objetivos del gobierno. En consecuencia, el descuido de la actividad económica, la inseguridad social y la incertidumbre no solo afectan a los contribuyentes y a su actividad económica, sino también a la recaudación, y en última instancia a los objetivos esenciales creados por cualquier administración.

F. EDAD MEDIA.

Esta etapa histórica se ubica entre el siglo V y el XV, iniciando con la caída del Imperio Romano de Occidente y terminan con el descubrimiento del Continente Americano, en 1492, con la caída del Imperio Romano de Oriente (Bizancio) 1493. Concretamente la caída del Imperio Romano de Occidente, así como la ausencia de un poder que controlara esa parte del continente europeo, facilitó la invasión de los sarracenos⁴⁶ al territorio europeo. De este modo, los musulmanes, controlaron gran parte del Mar Mediterráneo, por lo que lo que en alguna ocasión fue un puente de comunicación, integración e intercambio cultural y comercial ente los pueblos mediterráneos, se convirtió en una barrera entre ellos.⁴⁷ La barrera generada por el dominio musulmán fue contenida por los barcos y ejércitos de

⁴⁶ Acorde al Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, sarraceno proviene del latín “*Sarracēni*”, y este del arameo rabínico “*sarq[īy]īn*”, se refiere a los habitantes del desierto.

1. Adj. Natural de la Arabia Feliz, u oriundo de ella. U. t. c. s.

2. Adj. Mahometano (ll que profesa la religión de Mahoma). U. t. c. s.

Consultado en la página de internet <http://lema.rae.es/drae/?val=sarraceno>, el 6 de mayo de 2014.

⁴⁷ PIRENNE, Henri. “Historia Económica y Social de la Edad Media” Fondo de Cultura Económica, 1939, pag.9.

Bizancio, por lo que en el Mar Egeo, Adriático y en las costas de lo que ahora es Italia estaba fuera de su dominio.⁴⁸

Esta barrera en el comercio de los pueblos del Mediterráneo generado por el dominio musulmán en el Mar Tirreno, ocasiona que el equilibrio económico se derrumbe. El comercio en el occidente estuvo seriamente afectado, toda vez que se fundamentaba en el comercio marítimo que fue cortado por esa invasión, con motivo de este intercambio las ciudades romanas habían surgido como centros comerciales, de negocios y de concentración de mercancías, de donde se intercambiaban para enviarlas a otras ciudades dentro del continente.⁴⁹

Derivado de esta afectación tan seria al comercio, la sociedad occidental volvió a un régimen totalmente agrícola, en el cual al no existir ningún bien mueble que pudiera ser objeto del comercio, privilegia la tierra y a sus productos, toda vez que desde el emperador, hasta el más humilde de los súbditos dependen de los productos del suelo. Por lo anterior, los ejércitos se conforman con hombres que se encuentran vinculados con el suelo que van a proteger, no es posible reclutar miembros que encuentren su sustento en terrenos diferentes, el único fundamento del orden social fue la tierra.⁵⁰ Lo anterior, fue reforzado con la doctrina de la Iglesia en la que la tierra fue dada por Dios a los hombres para darles la oportunidad de sobrevivir en este mundo pensando en la salvación eterna, por lo que el objeto del trabajo no es enriquecerse sino mantenerse en la condición en la que se nació hasta que de la vida mortal se llegue a la vida eterna, lo que motivó que el clero prohibiera la usura.⁵¹

Derivado de las invasiones sufridas por las poblaciones de Europa Occidental por los musulmanes, los normandos y los húngaros surgieron una serie de fortificaciones creadas con murallas de tierra y fosos, denominadas burgos. En estos se protege al señor feudal, a los miembros del clero, a los villanos de

⁴⁸ Idem.

⁴⁹ Ibid, pág. 10 y 11.

⁵⁰ Idem.

⁵¹ Idem.

alrededor, se crean granjas en su interior, se almacena granos, carnes ahumadas y los tributos de toda índole que se exigían a los campesinos.⁵² Estos lugares con el paso del tiempo motivaron el surgimiento de una clase social que revolucionaría esta Época, una clase social que subsiste por una actividad que no se encuentra vinculada con la tierra, el comercio.

Debido al estrecho vínculo que existió con la tierra, durante la Edad Media se encuentran ejemplos claros de excesos y explotación por parte del dueño de la tierra (señor feudal) al más débil (siervo), para el mantenimiento de sus tierras y la protección de los ataques de vándalos.⁵³

Lo anterior, en virtud de que el señor feudal establecía las condiciones de vida para sus siervos, estos tienen la obligación ante todo de ofrecerle respeto y agradecimiento, por lo que la cuestión tributaria era esencialmente anárquica, arbitraria e injusta.⁵⁴ Adicionalmente, los siervos tenían dos clases de obligaciones con el señor feudal, las personales y las económicas.⁵⁵

En efecto, entre las *obligaciones personales*, se encuentra la de prestar durante cuarenta días servicio militar a favor del señor feudal, quedarse de guardia en el castillo del señor feudal, cultivar las tierras propiedad del feudo, además de orientar al señor feudal en negocios, hacer guardia y alojar a sus visitantes. En el caso de que no deseara cumplirlas, los siervos tenían que pagar las denominadas tasas de rescate.⁵⁶

Por lo que corresponde a las *obligaciones económicas*, se encontraban las consistente en pagar las “banalidades”, por ejemplo por el uso del horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar grano, o bien, cabezas

⁵² Ibid, pag. 37.

⁵³ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*. Pac, S.A. de C.V. 5ª Edición, pág. 7.

⁵⁴ Idem.

⁵⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los impuestos”, México, Porrúa, 1977. Pág. 30.

⁵⁶ Idem.

de ganado. Dentro de estas se encuentra el *impuesto de talla*, que se causaba por el casamiento de una hija, armar caballero a un hijo, por la adquisición de equipo para las cruzadas, así como por la propiedad de bienes inmuebles, al momento en el que era pagado este tributo se asentaba en un pedazo de madera con una talla o marca, lo que consistía en el recibo de pago.

Otros tributos conocidos en esta época eran el *impuesto de mano muerta*, que consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal cuando alguno de sus siervos fallecía y tenía bienes; el *diezmo* que consistía en el pago de la décima parte de los productos al señor feudal; el impuesto por la barba; impuesto por títulos de nobleza, de justicia, de peaje e impuesto de pontazgo (cruzar puentes).⁵⁷ Asimismo, otras prestaciones generales consistían en pagos en especie que debían realizarse en ciertas épocas, como participaciones de los productos de las tierras, así el señor feudal obtenía gavillas de trigo, avena, heno. Del mismo modo se causaban derechos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco, cabra, por cortar la leña del bosque, pesca del esturión. Adicionalmente a lo anterior, el señor feudal tenía el derecho de confiscar los bienes de los vasallos que faltaban a la fe, así como el derecho del naufragio, respecto del cual, mediante el Concilio de Roma de 1078, emitido por el Papa Gregorio VII, se indicó que el cobro de este derecho sería castigado con la excomunión. Asimismo, el impuesto a la talla o pecho se convirtió en un impuesto sobre la propiedad territorial, conservado todavía durante la época de la Revolución Francesa.⁵⁸

En el momento en el que la nueva clase social de la Edad Media comenzó a prosperar, tuvo la necesidad de organizarse en Villas, con la autorización de los señores feudales, para protegerse de ladrones y saqueadores, por lo que instituyeron impuestos comunales (*firmitas*) para la construcción de murallas, toda vez que la necesidad de todos era protección, todos estaban obligados a aportar para la construcción de las murallas para defenderse, la aportación de cada uno

⁵⁷ Ibid. Pág 8.

⁵⁸ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Op. Cit. Nota núm. 46, pág.34.

de ellos fue calculada de manera proporcional a sus capacidades, lo que implica una gran novedad para la época.⁵⁹

Es preciso señalar que debido al aumento de la actividad comercial de los burgueses, la circulación se volvía más activa en las carreteras y en los ríos, con lo que los señores feudales obtenían más recursos por las alcabalas y los pontazgos.⁶⁰

El surgimiento de la actividad comercial motivó un aumento en el transporte terrestre, sin embargo los caminos construidos por Roma se habían abandonado, al carecer de interés para el señor feudal. En esta época el peaje, que había surgido para mantener el buen estado de los caminos, había sido empleado para otros fines. En consecuencia, los burgueses tuvieron que financiar la construcción o en su caso la reparación de los caminos empleados para el transporte de sus mercancías.⁶¹

G. ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA.

Si bien la historia de los Estados Unidos de Norteamérica es reciente también resulta innegable la influencia, para bien y mal, que ha ejercido en el desarrollo histórico y político de nuestro país.

El 4 de julio de 1776 la Declaración de Independencia de Inglaterra publicada por Thomas Jefferson fue adoptada por el Congreso Continental, posteriormente después de consumada su independencia en el año de 1787 se promulgó su Constitución, en la que se asentaron principios ideológicos democráticos y republicanos que implicaba que el poder público residía en el pueblo, no en un Rey, mismos que influyeron en movimientos de todo el mundo, toda vez que fueron replicados en movimientos revolucionarios en Europa, como lo es la

⁵⁹ PIRENNE, Henri. Op cit, nota Núm, 47, pág. 46.

⁶⁰ Ibid, pág. 47.

⁶¹ Ibid, Pág, 69.

Revolución Francesa, así como en los movimientos independentistas de las Colonias Españolas en el Continente Americano, Latinoamérica.

En la Constitución de los Estados Unidos existe una referencia a los impuestos, misma que se encuentra establecida en el artículo 1, sección 9, en la que se establece una forma de organización en materia política y tributaria, toda vez que define por un lado la forma en la que se integran los representantes de un grupo de ciudadanos en el Congreso (poder legislativo) y por otra, define que los impuestos que deberán aportar los Estados serán en función de la población que exista, es decir, dependerá del número de pobladores que se integrará sumando las personas libres, incluyendo aquellos que se encuentren en servicio y excluyendo a los indios que no pagan impuestos y tres quintas partes de las personas restantes.

Asimismo, en la sección 9 del artículo I, esa Constitución establece que no se establecerá ningún impuesto directo ni de capitación, si no se impone de forma proporcional a algún censo practicado previamente. En este sentido, el concepto capitación se refiere a la repartición de los tributos acorde al número de individuos que existen en determinada zona (cabezas). Por lo tanto, en términos de la interpretación efectuada a este artículo constitucional los impuestos directos de los Estados Unidos de Norteamérica se establecen de forma proporcional al resultado de los censos previamente efectuados.⁶²

⁶² "Article I.

Section 2.

Representatives and direct Taxes shall be apportioned among the several States which may be included within this Union, according to their respective Numbers, which shall be determined by adding to the whole Number of free Persons, including those bound to Service for a Term of Years, and excluding Indians not taxed, three fifths of all other Persons.

Section 9.

No Capitation, or other direct, Tax shall be laid, unless in Proportion to the Census or enumeration herein before directed to be taken.

No Tax or Duty shall be laid on Articles exported from any State.

El texto de la Constitución de los Estados Unidos fue consultado en la página de internet del gobierno de Estados Unidos de Norteamérica http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_transcript.html, visitada el 22 de octubre de 2013.

La traducción es del autor de esta tesis.

La Constitución de los Estados Unidos, cuenta con una versión oficial en el idioma español, misma que se encuentra en la página de internet del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica.⁶³

En consecuencia se advierte que el concepto de “proporcionalidad” tiene su origen en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, sin embargo el uso que se le dio en este ordenamiento se encuentra vinculado con una división de forma proporcional entre los contribuyentes que se encuentren en alguna zona determinada, en base a los resultados obtenidos en el censo que necesariamente se hubiere realizado.

En este sentido, se aprecia claramente que el entorno contemplado en la Constitución de Estados Unidos difiere plenamente del que se empleó en el artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917.

⁶³ “Artículo I.

Sección 2.

Los representantes y los impuestos directos se prorratarán entre los distintos Estados que formen parte de esta Unión, de acuerdo con su población respectiva, la cual se determinará sumando al número total de personas libres, inclusive las obligadas a prestar servicios durante cierto término de años y excluyendo a los indios no sujetos al pago de contribuciones, las tres quintas partes de todas las personas restantes. (Enmienda 14, ratificada el 9 de julio de 1868)

Sección 9.

No se establecerá ningún impuesto directo ni de capitación, como no sea proporcionalmente al censo o recuento que antes se ordenó practicar.

Ningún impuesto o derecho se establecerá sobre los artículos que se exporten de cualquier Estado

Texto en castellano consultado en la página de internet del gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica <http://www.archives.gov/espanol/constitucion.html>, visitada el 22 de octubre de 2013.

CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN MÉXICO.

Antes de iniciar la exposición de los antecedentes en nuestro país, se considera importante hacer una breve referencia a los grupos indígenas que habitaban en el territorio nacional. Por lo tanto, se realiza un análisis de los antecedentes de diversos grupos indígenas que coincidieron con la cultura Azteca, a efecto de exponer las relaciones en materia tributaria que sostuvieron.

A. EPOCA PRECOLOMBINA.

Al respecto, existen vestigios jeroglíficos atribuibles a la raza nahoas que tienen más de tres mil años de antigüedad (semejante a la de los pueblos de India, China y Egipto). Sin embargo, los nahoas no fueron un pueblo autóctono de este territorio toda vez que eran nómadas, sin embargo, al establecerse en este territorio desarrollaron una civilización. Lo anterior, en virtud de que a partir de un análisis de la diversidad de lenguas, su carácter especial y distintivo, debe reconocerse como razas autóctonas a la otomí en el centro del territorio nacional, a la maya quiche en el sur y como inmigrante en el norte a la raza nahoas.⁶⁴

En este sentido, se advierte que existen muchas civilizaciones que se desprendieron de cada una de las que fueron mencionadas en el párrafo anterior, sin que sea el propósito de este trabajo por su importancia se mencionan la civilización de los meca, olmeca, chichimeca, purépecha, tolteca, mexicana, maya etc.

⁶⁴ RIVA Palacio, Vicente. "Compendio General de México a través de los Siglos", Tomo I, Edit. Del Valle de México, S.A. de C.V. México, s/a, pág. 2.

Ahora bien, respecto a los antecedentes tributarios en la cultura Azteca, como antecedente fiscal escrito más antiguo debe señalarse el “Libro de los Tributos al Templo” que se encuentra reproducido en la colección del lord Kingsborough (conformada por la copia del Códice Mendocino, entre otros documentos) que consiste en un jeroglífico que nadie ha explicado o dado cuenta de su significado, sin embargo, se advierte que contiene la estadística de los tributos que en épocas determinadas del año y durante fiestas concretas se ofrecían al Templo Mayor por parte de varios señores, incluido el de México.⁶⁵

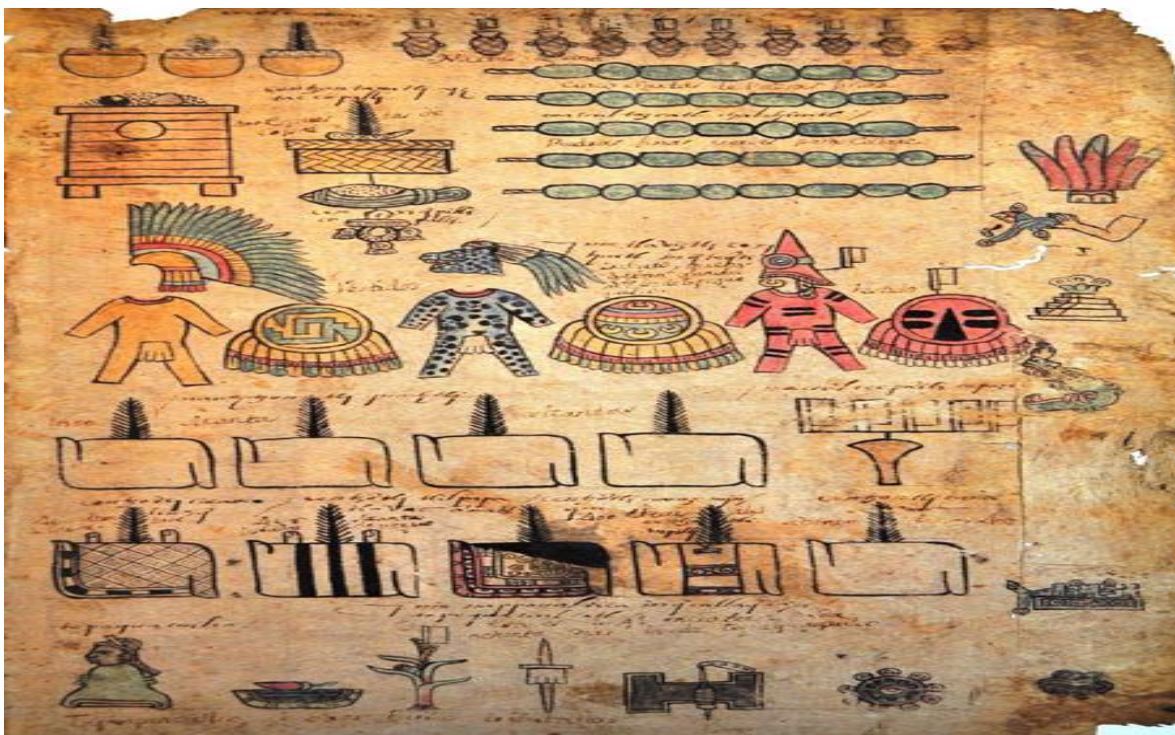
Asimismo, durante la existencia del Imperio Azteca, así como de las culturas precedentes, no se emitieron ordenamientos jurídicos escritos, por lo que los sistemas jurídicos eran básicamente costumbrista, en el que existían algunas reglas que fueron plasmadas en los códigos, según Toribio Esquivel Obregón, la influencia de la cultura indígena ha predominado en la indefinición del derecho escrito. Por su parte, Sir Henry Sumner Maine señalaba que no existían preceptos de carácter general, sino decisiones de casos concretos emitidos sin sumisión a alguna norma general establecida. En consecuencia, las fuentes del derecho precolombino consisten en expresiones pictóricas y la representación que de estas fue analizada en Códices elaborados durante la Época Colonial. Al respecto, el Virrey Antonio de Mendoza ordenó la interpretación de esas expresiones, lo que se tradujo en el ahora conocido como Códice Mendocino.⁶⁶

En efecto, mediante la interpretación realizada en los códigos (Mendocino, Ramírez, etc.) o bien en las narraciones de los conquistadores como Fray Bernardino de Sahagún, Bernal Díaz del Castillo, Fray Juan de Zumárraga, Fray Bartolomé de las Casas, entre otros, se encuentra la descripción de las relaciones entre las diferentes culturas indígenas que habitaban el territorio del país, de la que se advierte que los tributos eran establecidos por las culturas dominantes y debían ser pagados por aquellos que tenían sometidos.

⁶⁵ Ibid. pág. XIV.

⁶⁶ URESTI Robledo Horacio. “Los Impuestos en México”, Taxx, México, D.F. s/a. pág. 87.

Al respecto, el Códice Mendocino contiene la primera pintura que se refiere a los antecedentes de la fundación de Tenochtitlán, mencionando los acontecimientos relevantes año con año, así como la duración de cada monarca, la segunda pintura señala los tributos que se pagaban al Emperador Moctezuma, la tercera se refiere a las costumbres de la educación, matrimonio, ritos, los tribunales y la manera de hacer justicia. Se desprende que las leyes eran determinadas por el absoluto poder del monarca, incluyendo las relaciones entre gobernados y particulares, así como respecto a los tributos.⁶⁷



68

Ahora bien, por lo que corresponde a los Aztecas, es conocido que llegaron al Valle de México provenientes del norte del territorio nacional, de un lugar que denominaban Aztlán, al llegar encontraron algunos pueblos asentados con los que

⁶⁷ Idem.

⁶⁸ Matricula de Tributos del Códice Mendocino, foto del INAH, en http://www.arts-history.mx/semanario/index.php?id_nota=01032012115656. Consultada el 2 de octubre de 2013.

eventualmente sostuvieron enfrentamientos por motivos diversos, desde por el hecho de que debían ganar espacio, hasta por que los recién llegados tomaban esclavos de los pueblos vecinos para dedicarlos al sacrificio a sus dioses. En esta etapa estuvieron al servicio del Rey de Culhuacán, con el que después de varias alianzas rompieron, lo que los obligó a escapar y establecerse en las orillas del lago. En una nueva excursión, guiada por el gran sacerdote Tenoch encontraron una isla en el lago, en la que fundaron su ciudad, a la que según algunos historiadores, en nombre de su dios Mexi, nombraron México.⁶⁹ En este sentido, hay muchas hipótesis del origen del nombre, toda vez que acorde a algunos lingüistas la palabra México está compuesta de dos vocablos, el primero “metl” cuyo significado es maguey y el segundo “xitli” cuyo significado es ombligo. Es decir, ombligo de maguey. Asimismo, para el escritor italiano Gutierre Tibón, el vocablo “Mexi” tiene como significado Luna, en consecuencia el nombre de México puede significar “centro del lago de la luna”, “en el centro de la luna” o también “en el ombligo de la luna”. Existen algunas otras interpretaciones a partir de las cuales la palabra México es la traducción náhuatl, del nombre otomí de islote, como aquel en el que los mexicas se asentaron al llegar al Lago de Texcoco.⁷⁰

Una vez fundada su ciudad y establecidos en el Valle de México, fueron súbditos de los señores de Azcapotzalco, quienes les cobraban tributo toda vez que se habían asentado en su territorio. Asimismo, toda vez que Tezozomoc, señor de Azcapotzalco, extendía sus territorios empezó a rivalizar con el señor de Texcoco, lo que desencadenó un conflicto bélico entre ellos del que salió victorioso el de Azcapotzalco. Posteriormente, tras la muerte de Tezozomoc, se nombró a su sucesor Maxtla, a quien los Aztecas declararon la guerra y al declararse victoriosos se convirtieron en un grupo poderoso y con el paso del tiempo hegemónico de la región.⁷¹

⁶⁹ RIVA Palacio, Vicente. Op. Cit. Nota número 51, pág. 264 -290.

⁷⁰ GUERRERO Aguilar, Antonio. “El significado del nombre de México”, artículo publicado en la página de la Sociedad Neolonesa de Historia Geografía y Estadística, A.C, SNHGE el 8 de mayo de 2010, consultado en la página de internet http://www.sociedaddehistoria.com/textos/Significado_Mexico.pdf. el 17 de octubre de 2013.

⁷¹ RIVA Palacio, Vicente, Op cit. Nota número 51, pág. 293 - 301.

De este modo, paulatinamente impusieron tributos a los grupos vecinos que fueron dominando, la conquista de pueblos vecinos se reducía a imponer tributos y a nombrar a un funcionario llamado “Calpixque” para recaudarlos.⁷²

En este sentido, conforme a interpretaciones realizadas a un jeroglífico plasmado en el Códice Texcocano, se desprende la descripción de los tributos pagados a los señores de México, Texcoco y Tlacopan durante la época de Nezahualcóyotl y de Motecuhzoma Xocoyotzin, mismos que se entregaban cuatro veces en un año. Nueve pueblos estaban sujetos a Texcoco, entre los que se destaca Cuaunáhuac, actualmente Cuernavaca.⁷³

En efecto, conforme a una interpretación realizada a los glifos originales contenidos en el Códice Mendocino, vinculado con la matrícula de los tributos, los pagos se realizaban a Moctezuma (Montesuma) cada ochenta días, cuatro veces al año, aproximadamente. En esta se desprende que recibía plumas, trajes y túnicas de guerra, tocados escudos, insignias reales, pieles de pájaro, águilas vivas, capas de algodón, taparrabos, productos agrícolas, canastas de maíz, frijoles, hojas de salvia, verdolaga, cacao, chile, cañas, copal, barniz, cochinilla, papel maguey, cerámica, sillas, máscaras, collares y discos de turquesa, cuentas de jade, escudos, diademas, collares, discos de oro, campanas, etc.⁷⁴

En esta descripción, sobresale el caso de Teotihuacán, que recibía tributos de pueblos pequeños, pero que a su vez pagaba tributos a Texcoco. Esto es relevante en virtud de que no a todos los pueblos se les imponía un gobernante, sino que a algunos solo se les nombraba un *caplpixtle* ó *calpixtli* cobrador de impuestos. Esta diferencia dependía de si los pueblos se rendían de forma pacífica, o bien, si daban guerra, en virtud de que en el caso de que se rindieran en paz, no se establecía tributo cierto, ni *calpixtli*.⁷⁵

⁷² Ibid. Pág. 317.

⁷³ Ibid. pág. 313.

⁷⁴ THOMAS, Hugh. “La conquista de México” Planeta, 6ª Ed, México, D.F. 2000, pág. 673.

⁷⁵ Ibid. pág. 314.

Toda vez que la cultura Azteca careció de “moneda” de curso común que se empleara de forma común para el intercambio de mercancía, emplearon el trueque o permuta, incluso algunos señalan que utilizaban como moneda el cacao.⁷⁶

No obstante que en esta civilización existió la referencia a tributo, es necesario precisar que la misma era muy diferente a la que conocemos hoy en día, principalmente porque era la voluntad del emperador dominante la que determinaba la cantidad, frecuencia, período y la forma de pago, misma que podría consistir en oro, plata, animales, esclavos, verduras, plantas que pudieran sembrarse o recolectarse en la zona de los pueblos conquistados, o bien, en la prestación de servicios.

B. EPOCA COLONIAL.

Después del descubrimiento de América, 12 de octubre de 1492, el día 4 de mayo de 1493 el papa Alejandro VI, emitió la bula papal *inter caetera*, en la cual concedió el derecho a los Reyes de Castilla y León de posesión y dominio de las tierras y pueblos indígenas ya conocidos y de los desconocidos.⁷⁷ Así con esta bula proporcionó el derecho a los españoles de explotar los bienes de esos territorios.

Ahora bien, por lo que corresponde a la conquista de México, acorde a lo señalado por Bernal Díaz del Castillo, durante el mes de agosto de 1519, Hernán Cortes realizó una expedición en Quiauitlan, en la que se entrevistó con los señores del lugar, junto con el de Cempoal (lugar que visitó previamente) ambos en el actual estado de Veracruz, quienes se quejaron del trato que les daba de Montezuma

⁷⁶ Ibid. pág. 316.

⁷⁷ ZAVALA, Silvio. “Las Instituciones Jurídicas de la Conquista de América”, Porrúa, 3ª ed, México, 1988, pág. 352.

(sic), indicando la forma en la que los había dominado y que año con año demandaba sus hijas e hijos para sacrificio a sus dioses. Hernán Cortés les prometió ayuda, explicándoles que para eso los había enviado el rey. Durante el desarrollo de esta entrevista, algunos indios les avisaron que llegaban al lugar cinco mexicanos, recaudadores de Moctezuma, cuando pasaron frente a los españoles lo hicieron con mucha “continencia y presunción” sin hablarles y al momento en que Cortés se entera que los recaudadores piden 20 hijos de los señores de Quiauiztlan para el sacrificio al dios Huichilobos por la ofensa causada al haber recibido a los españoles, ordena que tomen presos a los recaudadores en jaulas y les coloquen collares. Asimismo, mandó a todos los señores de la región a que no le dieran más tributo ni obediencia a Montezuma, que lo informaran a pueblos vecinos y amigos, por último, que si encontraba a más recaudadores los iba a apresar.⁷⁸

Conforme avanzaba la conquista de México, España fue creando un imperio centralizado y controlado de manera rigurosa desde la península, donde se creaban las cédulas reales que regulaban toda la actividad de la vida colonial, nombrando altos funcionarios (civiles y eclesiásticos), estableciendo regulaciones respecto al comercio de las Colonias, señalando que se realizaría el intercambio de mercancías exclusivamente con los puertos de Sevilla y Cádiz, adicionalmente controlaban la migración, así como los libros que entraban a las Colonias. Los funcionarios encargados de la administración de los asuntos coloniales debían llevar registros minuciosos de la población, de los tributos, de los diezmos, embarques, de la acuñación de moneda, la producción minera y toda clase de estadísticas fiscales. Se llevaba una carta cuenta que consistía en una relación de los recursos recaudados y de la erogación de las rentas reales.⁷⁹

⁷⁸ DIAZ Del Castillo. Bernal. “Historia Verdadera de la Conquista de la Nueva España” Porrúa, México, D.F. 1968, pág. 146-151.

⁷⁹ TE PASKE, John. “La Real Hacienda de la Nueva España. La Real Caja de México (1576-1816)”, Colección Científica, Fuentes (Historia Económica) Edit. Instituto Nacional de Antropología e Historia, 1976, pág. 7.

Acorde a la organización de los ramos que formaban el erario de la Corona, se desprende la existencia de tres, el primero integrado por la masa común de ingresos que respaldan los gastos y las cargas a los que está sujeto en las Indias, el segundo respecto a los que tienen un destino en particular y piadoso en los reinos y el tercero que se encuentra protegido por el rey.⁸⁰

En las Colonias Españolas se constituyeron cajas reales, que tenían un control detallado de la procedencia de los ingresos y de la manera en la que se gastaban. Por lo que corresponde a la Nueva España, se crearon cajas reales en las zonas en las que había mucha población, centros mineros, puertos grandes así como en los principales puntos de expansión. En este sentido se creó la Caja de Veracruz en 1531, la de Yucatán en 1540, la de Zacatecas en 1544, la de México y la de Guadalajara en 1559, la de Acapulco en 1590, la de Guadiana (Durango) en 1599, la de Tabasco en 1601, la de San Luis Potosí en 1628, la de Guanajuato en 1665, la de Pachuca en 1667, la de Sombrerete en 1688. Debido al rápido crecimiento económico los reyes decidieron tener un control más estricto sobre el virreinato, se establecieron las cajas de Zimapán en 1722, la de Bolaños en 1752, las de Valladolid de Michoacán y Rosario en 1760, la de Campeche en 1761, la de San Blas de California en 1766, la de Presidio del Carmen en 1770, la del Álamo en 1771, la de Chihuahua en 1775, la de las Provincias Internas en 1779, la de Arizpe en 1782, la de San Carlos de Perote en 1786, la de Puebla en 1787, la de Oaxaca en 1790, la de Saltillo 1794 y la de Chiapas en 1801.⁸¹

Las Cajas Reales estaban encabezadas por cuatro funcionarios reales, el contador, el tesorero, el factor y el veedor. El contador se encargaba de llevar los libros en los que se registraban todos los ingresos y los egresos de la caja; el tesorero recibía y entregaba materialmente los fondos y era el responsable de resguardar el tesoro real; el factor fungía como agente de negocios de la caja

⁸⁰ MANIAU, Joaquín D. "Compendio de la Historia de la Real Hacienda de Nueva España" escrito en 1794, editado por la Secretaría de Industria y Comercio, México, D.F. 1914, pág. 8.

⁸¹ TE PASKE, John. Op. Cit. Nota Núm. 66. pág.8.

manteniéndose en contacto con los factores de otras cajas de las Indias y de España, vigilaba el almacenamiento de las armas y municiones y por último, el veedor estaba encargado de vigilar el peso y la fundición de oro y plata.⁸²

La corrupción y los fraudes de los funcionarios motivaron que los altos mandos impusieran diversas medidas para evitarlos, otorgando a tres de los funcionarios de las cajas las llaves de los arcones reales, para que la entrada y la salida de los importes recaudados fueran conocidos por cada uno de los encargados. Posteriormente, en el año de 1605 Felipe III estableció tres Tribunales de Cuentas en las Indias (México, Lima y Santa Fé de Bogota) los que se encargaban de supervisar las cajas reales y a los oficiales que se encontraran bajo su jurisdicción.

Las Cajas Reales llevaban la contabilidad por triplicado, el original se guardaba en la caja, una copia se remitía al Tribunal de Cuentas y la última se enviaba a la Contaduría Mayor del Consejo de Indias en España. En esa contabilidad se registraba por columnas, en la primera de ellas se asentaban las entradas, registrando los impuestos recaudados por producción de oro y plata (quinto ó diezmo), el impuesto por la acuñación de moneda (señoreaje y casa de moneda), los impuestos sobre las ventas (alcabalas), los impuestos de importación y exportación (almojarifazgos) los impuestos a los funcionarios públicos y eclesiásticos, los ingresos por monopolios del rey (alumbre, tabaco, nieve), los que provienen de los indígenas (que solo pagaban medio real de hospital) y los bienes de la comunidad. En la Nueva España el impuesto a las bebidas alcohólicas se destinó a la pagar la construcción del desagüe de Huehuetoca. En la segunda columna, denominada de salida, aparecían los bienes enviados a España, los sueldos pagados a los funcionarios públicos, las pensiones a los herederos de los conquistadores, los gastos militares, los costos del mantenimiento de las Filipinas, y del comercio sostenido con ésta.⁸³ A continuación se exhibe un sumario de la contabilidad de la Real Caja de la Nueva España, correspondiente al año de 1747.

⁸² Idem.

⁸³ Ibid. Pág. 9 y 10.

SUMARIO GENERAL DE CARTA CUENTA DE LA CAJA DE MEXICO 1/1747 - 12/1747			
CARGO	PESOS DE OCHO	DATA	PESOS DE OCHO
ALCABALAS	603516	I ALCABALAS	3775
ALCANCES DE CUENTAS	13491	I ALCANCES DE CUENTAS	1510
APALCA DE BARLOVENTO	63569	I ARMADA	400
AZOGUES	407084	I AZOGUES	452987
BULAS DE SANTA CRUZADA	134365	I BULAS DE SANTA CRUZADA	8781
CENSOS	860	I CENSOS	791
COMPOSICION DE TIERRAS	3659	I DEPOSITOS	12317
DEPOSITOS	5085	I DESAGUE DE HUEHUETOCA	10610
DESAGUE DE HUEHUETOCA	14671	I DIEZMOS DE ORO	1483
DIEZMOS DE ORO	26373	I DIEZMOS DE PLATA	400
DIEZMOS DE PLATA	929352	I ESTIPENDIOS ESPIRITUALES	2035
DECRATIVOS	2996	I EXISTENCIA	212193
EFFECTOS REMISIBLES A ESPANA	23532	I EXTRAORDINARIO	221182
EMERGOS DE ENCOMIENAS	4070	I FABRICA DE LA IGLESIA	60
EXISTENCIA	498080	I FABRICA DEL REAL PALACIO	1957
EXTRAORDINARIO	538075	I GUERRA	3121543
FABRICA DE LA IGLESIA	2229	I JUROS	16315
FABRICA DEL REAL PALACIO	2452	I MEDIA ANATA	2185
INDULTOS DE ORO Y PLATA	2895	I MESADAS ECLESIASTICAS	48821
MEDIA ANATA	37974	I MESADAS ECLESIASTICAS Y RENUNCIABLES	6927
MESADAS ECLESIASTICAS	24408	I PAPEL SELLADO	4284
MULTAS	2510	I PENAS DE CANARA	6516
NEWTE	22964	I PULQUES	3103
NOVENOS REALES	62658	I SALARIOS	173887
OFICIOS VENDIBLES Y RENUNCIABLES	15264	I TRIBUTOS REALES DE INDIOS	42059
PAPEL SELLADO	22867	I TRIBUTOS VACOS	2000
PULQUES	182786	I VACANTES DE OBISPADOS	6087
RENOFICAT REAL	107235	I TOTAL	4364459
SUBSIDIO ECLESIASTICO	1105		
TRIBUTOS REALES DE INDIOS	571323		
TRIBUTOS VACOS	10610		
VACANTES DE OBISPADOS	29001		
TOTAL	4364459		
TOTAL COMPUTADO	4364459	I TOTAL COMPUTADO	4364458

84

Ahora bien, por lo que corresponde a la Nueva España durante la Colonia se crearon tributos muy diversos, mismos que fueron mencionados en obras como la Recopilación de Leyes de los Reynos de las Indias, así como la Recopilación de Zorita entre otros. Asimismo, debido a que estas obras se refieren a alguna época específica, no incluyen la totalidad de los tributos existentes durante la época colonial. Al respecto, es importante señalar que no todas las modificaciones a los tributos fueron realizadas mediante la emisión de ordenanzas, bandos o algún otro medio oficial, por lo que las referencias que a continuación se hacen deben considerarse exclusivamente como una breve mención de la forma en que se tributaba en aquel entonces, toda vez que no puede ser una referencia exacta de lo que ahora podría conocerse como elementos esenciales de los tributos.⁸⁵

⁸⁴ Sumario de la Real Caja de la Nueva España, correspondiente al año de 1747. TE PASKE, John. Op. Cit. Nota número 66.

⁸⁵ URESTI Robledo Horacio. Op. Cit. Nota número 54, pag 40.

En la Nueva España existieron tributos a diversas actividades, tales como el comercio exterior e interior, a la minería, a la propiedad, al papel sellado, tributo a cargo de los indios, de los encomenderos, del clero, derechos, entre otros.

Por lo que corresponde al comercio exterior e interior se encuentra el derecho de avería que se cobraba a los buques mercantes, que tenía como destino pagar los sueldos de la armada real, encargada de perseguir y combatir a los piratas o corsarios que atacaban la flota española que transportaba mercancías entre las Indias y España, comenzó a cobrarse aproximadamente en 1573, se calculaba aplicando la tasa de 5% sobre el valor de los productos transportados, incluyendo los del Rey.⁸⁶ En el año de 1794 este tributo se dividió en dos ramos, la avería real y la avería armada, se cobraba en el Puerto de Veracruz.⁸⁷

Respecto al comercio exterior, también se causaba el derecho al almirantazgo, este tributo se creó antes del descubrimiento de América, sin embargo se impuso a todos los barcos que se dirigían al Nuevo Continente, el total de lo recaudado se empleaba para cubrir los gastos del Almirante de Castilla, que era una figura política que administraba la flota y brindaba apoyo a los reyes católicos. Respecto al importe de este tributo se establecieron diversas cuotas, como dos y medio pesos sobre cada quintal de fierro, un peso por cada tonelada de buque, diez reales sobre cada 1000 pesos en plata, oro o frutos dirigidos a España, el sujeto pasivo de este tributo era el dueño de las mercancías.⁸⁸

Asimismo, mediante real instrucción de 15 de octubre de 1522, se ordenó exigir el pago del 7% por concepto de almojarifazgo o de mar de las mercancías que se introdujeran, en Veracruz.⁸⁹ La palabra almojarifazgo, tiene origen árabe, deriva de la palabra almojarife, que significa ver o descubrir alguna cosa. Conforme a la opinión de algunos antiguos jurisconsultos como Francisco Tamarid, Antonio de

⁸⁶ Idem.

⁸⁷ MANIAU, Joaquín D. Op. Cit. Nota número 67, pág. 29.

⁸⁸ TE PASKE, John. Op. Cit. Nota Número 66, pág. 9 y 10.

⁸⁹ MANIAU, Joaquín D. Op. Cit. Nota número 67, pág. 11.

Nebrija, Sebastián Cobarrubias (sic), Juan de Solórzano Pereyra, el Almojarife era el título que se le otorgaba al cobrador de renta de la mar.⁹⁰

El almojarifazgo era un tributo a la exportación, que consistía en cobrar una tasa del 2.5% del valor de las mercancías que iban de las colonias a España, en épocas de mayor necesidad se aumentó la tasa de 5% en España y de 10% en las Indias, incluso se cobró el almojarifazgo respecto a la exportación de vinos, a los que se cobraba el 2.5% sobre la mercancía, también se cobró este tributo por los esclavos que llegaban a las Indias, dejando siempre exento a la exportación de libros, así como de las artículos pertenecientes a los miembros del clero.⁹¹

Asimismo, existía un tributo denominado alcabala, que se cobraba en España a partir de que las Cortes de Burgos lo emitieron en el año de 1342. Fue incorporado a las Indias por la Cédula Real de 1571 y el bando del Virrey D. Martín Enríquez de fecha 1° de noviembre de 1574.⁹² Este tributo consistía en gravar las ventas realizadas en el territorio de la Nueva España por todo tipo de mercaderías, ahora bien, por lo que corresponde a las de oro, plata, piedras preciosas así como herencias, con la tasa del 20% sobre el valor de toda la operación.⁹³

Este tributo se retomó después de la consumación de la Independencia de México, mediante el cual se gravaba el comercio efectuado dentro del territorio nacional, causándose en el cruce de las fronteras de los estados. Sin embargo, fue abolido por la Constitución de 1857, en virtud de que se consideraba un obstáculo para el comercio interior.⁹⁴

En efecto, mediante cédula real de 5 de febrero de 1524, se mandó cobrar el quinto de todos los metales que se extrajeran de las minas. Para la administración de este tributo el rey nombró a Peralta Chirinos como veedor de las fundiciones,

⁹⁰ Ibid. pág. 89.

⁹¹ Ibid. pág. 9 y 10.

⁹² Ibid. pág. 18.

⁹³ URESTI Robledo Horacio. Op. Cit. Nota Número 54, pág. 40.

⁹⁴ Idem.

para esta función posteriormente, se expidió las reales pragmáticas de 8 de agosto de 1551, de 8 de junio de 1578 y las ordenanzas de 22 de agosto de 1584. Posteriormente, mediante cédula de 17 de septiembre de 1548 se redujo al diezmo durante seis años, para después extender el quinto a las provincias de Nueva Galicia y Zacatecas, mediante cédula real de 30 de diciembre de 1716 se extendió después a todo el reino.⁹⁵

Existían otros tributos relacionados con el comercio interior y exterior, para efecto de nombrar solo algunos se menciona el derecho de anclaje, creado por el Virrey Marqués de Cruillas el 22 de Julio de 1762, que era pagado por las embarcaciones mayores situadas en portones o diques reales, se pagaban diez pesos y seis reales, se cobraba a la entrada del Puerto de Veracruz. Con lo recaudado por este tributo se pagaban los gastos erogados por los faroles de las balsas del canal, cepos y anclas para la seguridad de entrada al puerto.⁹⁶

Asimismo, mediante la orden de Gobierno de 15 de julio de 1772, se impuso el peaje que empezó a cobrarse en Veracruz, a los que transitaban por los caminos hacia Orizaba y Jalapa, real y medio por cada carga, un real por cada silla o sobornal, se destinaba a financiar el mantenimiento y los arreglos de los caminos.⁹⁷

El impuesto para la conservación del faro de Ullúa, consistía en cobrar un real por cada tonelada de buque proveniente de España y medio real cuando provenía de algún puerto del continente americano. Los impuestos sobre la grana, la vainilla, el añil y otras mercancías se establecieron para reunir fondos para sostener la operación del Hospital de San Sebastián, dos pesos por cada veinte millares de vainilla y por cada tercio de turrón de grana, un peso por cada tercio de añil y un real por cada tercio de de las demás mercancías. El derecho de muralla por cada mula que entrara a la ciudad, los pulques, vinos y aguardientes, el derecho de

⁹⁵ MANIAU, Joaquin D. Op. Cit. Nota número 67, pág. 9.

⁹⁶ URESTI Robledo Horacio. Op. Cit. Nota número 67, pág. 32

⁹⁷ MANIAU, Joaquin D. Op. Cit, pág. 67.

convoy, la sisa sobre el vino, mediante el cual se cobra un cuartillo de plata por cada cuartillo de vino que se vendía en la Ciudad de México, se empleaba para el desagüe de la laguna de esta ciudad.⁹⁸

Mediante orden de 22 de junio de 1762, emitida por el Virrey Marqués de Cruillas se creó el tributo a las pulperías, que eran las tiendas en las que se encontraba a la venta diferentes artículos para el abasto, como el vino, licores, droguerías y demás comestibles.⁹⁹

Por lo que corresponde a la extracción minera, toda vez que originalmente pertenecían a la Corona Española, ésta cedía los derechos de exploración y explotación a españoles, quienes pagaban diversos impuestos a la minería, tales como el impuesto a la explotación de oro, plata, plomo, estaño, hierro y otros metales, coloquialmente conocido como quinto, toda vez que consistía en la quinta parte de lo obtenido y era pagado en especie. En el caso de que durante la guerra con diversos grupos indígenas, se recuperara grandes cantidades de metales preciosos, quien los rescataba tenía que pagar una quinta parte de los mismos como rescate de oro, plata, perlas y piedras preciosas.¹⁰⁰

Los tributos a la propiedad, denominada desde ese entonces como propiedad raíz, eran los derechos de censos, que se causaban sobre la propiedad urbana de la Capital de la Colonia, así como de las ciudades más importantes.¹⁰¹

Ahora bien, con la intención de evitar que los contratos, títulos de dominio, así como otros asuntos de jurisdicción estuvieran viciados o pudieran generar cualquier daño contra la fe pública, en España durante el año de 1636 se implantó el uso del papel sellado, mientras que en 1638 se incorporó su uso en las Indias. Se implementaron cuatro clases de sellos cada uno de ellos con diferente valor, el

⁹⁸ URESTI Robledo Horacio. Op. Cit. Nota Número 54, pág. 41.

⁹⁹ MANIAU, Joaquin D. Op. Cit. Nota número 67, págs. 120 y 121.

¹⁰⁰ URESTI Robledo Horacio. Op. Cit. Nota Número 54, pág. 42.

¹⁰¹ URESTI Robledo Horacio. Op. Cit. Nota Número 54, pág. 42.

papel se recibía desde España, era válido por periodos bianuales, el cual contaba con diversos mecanismos para evitar fraudes.¹⁰²

Desde el año de 1571 se prohibió a las Colonias la fábrica de pólvora sin permiso de los Gobernadores, su importación de España y de otros lugares estaba prohibida. Se fabricaba en las inmediaciones de la Ciudad de México desde 1610. La producción era comercializada en las islas de barlovento (islas que se encuentran al este el Mar Caribe como Granada, Martinica, Santa Lucía, Barbados, Trinidad y Tobago) así como al arzobispado de México, los arzobispos de Valladolid (Morelia), Guadalajara, Nueva Viscaya (Durango, Chihuahua, Sinaloa y parte de Coahuila) al Nuevo Reino de Leon y a las Provincias de Rosario.¹⁰³

Ahora bien, por lo que corresponde a la producción de tabaco y en virtud de que no fue clasificado como producto de primera necesidad, se determinó gravarlo con un estanco, excepto a las plantaciones de Córdoba, Orizaba, Huatusco y Songolica. La cosecha de este producto fue muy conflictiva, toda vez que se limitaba a lo que se producía en estas regiones y los agricultores eran autorizados por periodos establecidos, por lo que la autorización debía ser renovada, debido a estos trámites en algunas ocasiones fue necesario importar el tabaco desde Virginia. Se pagaba una renta por su introducción al mercado que era administrada por las Factorías o las Administraciones Generales, sostenía a 17,256 individuos que se dedican a su administración. La renta del tabaco generó muchos beneficios económicos a la Corona, en virtud de que se compraba directamente a los productores y se vendía en el mismo estado o reducido a puros y cigarros, generando una ganancia de más de una 137%, alrededor de tres millones y medio de pesos, que se enviaba directamente a España.¹⁰⁴

¹⁰² MANIAU, Joaquin D. Op. Cit. Nota número 67, pág. 27.

¹⁰³ Ibid. pág. 20.

¹⁰⁴ Ibid. pág. 51.

Por otro lado, el 26 de agosto de 1755 el Virrey Conde de Revilla Gigedo (sic), emitió reglamento mediante el cual pretendían prohibir el comercio y el consumo de algunas bebidas, conocidas en ese entonces como bebidas prohibidas, en consecuencia, para cumplir lo anterior, se encargó su revisión a los funcionarios de la Acordada, para satisfacer sus salarios se estableció un tributo de cuatro reales por cada barril de caldos quintaleño¹⁰⁵ introducidos por Veracruz.¹⁰⁶ La bebidas prohibidas eran productos etílicos, casi todos destilados, embriagantes, que eran consumidas por la población sin la debida aprobación de la Corona.¹⁰⁷

Por otro lado, para gratificar a los conquistadores y procurar poner fin con los abusos sobre los indígenas, que en ocasiones eran castigados hasta la muerte, se crearon las Encomiendas, mediante las que se permitía que los encomenderos se beneficiaran del trabajo de los indígenas. En efecto, mediante las Leyes de Burgos se instituyó la creación de las encomiendas, las que se otorgaban por el rey a un súbdito español (encomendero), con el objeto de que éste recaudara los tributos de los indios, a cambio este debía cuidar del bienestar de los indígenas, asegurando su manutención, protección y evangelización.

En tiempos de guerra, las encomiendas causaban un tributo a partir del momento en el que la corona iniciaba alguna campaña militar, el mismo consistía en que los encomenderos debían prestar servicio militar a favor de la corona, asimismo, la encomienda debía obtener una confirmación para lo cual debía pagar un papel sellado. En caso de que no pagaran esta confirmación, perdía el derecho a la encomienda y debía participar de todas las ganancias obtenidas.¹⁰⁸

En el año de 1629 se estableció la mesada eclesiástica por las dignidades, raciones, oficios y beneficios eclesiásticos.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Quintaleño, que contiene un quintal que es un peso de cien libras equivalente en Castilla a 46 kilogramos.

¹⁰⁶ MANIAU, Joaquin D. Op. Cit. Nota número 67, pág. 72.

¹⁰⁷ GUEDEA, Virginia. "México en 1812: Control Político y Bebidas Prohibidas" en Estudios de Historia Moderna y Contemporánea de México, consultado en la página web <http://www.historicas.unam.mx/moderna/ehmc/ehmc08/096a.html>. Consultada el 3 de octubre de 2013.

¹⁰⁸ URESTI Robledo Horacio. Op. Cit. Nota Número 54, pág. 43.

¹⁰⁹ Idem.

Se menciona que durante diversas etapas históricas de la Nueva España, existió una contribución denominada el medio real para la construcción de catedrales, recibido por la Corona lo destinaba a la construcción de templos para la evangelización de los indios. Por otro lado, a los indígenas se les cobró medio real para la impartición de justicia y otro medio real para la creación de hospitales. También se cobraban los diezmos que aunque pertenecían a la Corona Española, que se destinaban a los gastos del clero, consistía en cobrar el diez por ciento por las frutas, verduras, cereales, animales.¹¹⁰

Adicionalmente, se considera que debe hacerse una mención especial a un tributo por su grado de arbitrariedad, éste fue conocido como la *media annata*. El que se creó a partir de las de las reformas en materia administrativa y fiscales, denominadas como las Reformas Borbónicas, realizadas por el Rey Carlos III, quien mediante cédula real de 21 de Julio de 1625 mandó cobrar de manera mensual a todos los oficios.¹¹¹ En efecto, la *media annata* era el pago que debían satisfacer los no indios designados para ocupar un cargo público, la cantidad era equivalente a media anualidad del oficio que iban a desempeñar, sin embargo en algunas ocasiones la tasa se elevaba considerablemente, llegando a cobrarse la anualidad completa, en virtud de que este tributo era enviado íntegramente a España, adicionalmente a su importe, se cobraba entre un seis y un dieciocho porciento para su envío a la península.¹¹²

De la revisión anterior, se advierte que durante la Época de la Colonia existieron muchos tributos que no fueron motivo de la descripción que antecede, sin embargo, se mencionan algunos de ellos, como los causados por los servicios de escribanos de audiencia, escribano de juzgado de audiencias y de virreyes, por el servicio de las lanzas que consistía en la venta de títulos nobiliarios, por el juego de gallos, por la explotación de las salinas, derechos por la fundición de metales

¹¹⁰ Idem.

¹¹¹ MANIAU, Joaquin D. Op. Cit. Nota número 67, pág. 25

¹¹² Idem.

preciosos, licencias para herrar ganado, para la internación de esclavos, el relativo a la industria de las pieles y el cuero, venta de pólvora, lotería, venta de bienes¹¹³, el de la Casa de Moneda, de bienes mostrencos, de oficios, de tierras, de nieve, de lotería, de panadería y bayuca, de lastre, de alumbre, plomo, fortificación, de seda, de hospitalidades, de pensionistas, de azogue, de tabaco, de depósitos, de Montes-píos, de Monte Militar, de Monte de Ministros, de Monte de Pilotos, impuesto de mescales, etc.¹¹⁴

Ahora bien, no obstante que en orden cronológico este antecedente debe citarse en el capítulo siguiente, se menciona en éste toda vez que corresponde a un antecedente eminentemente colonial. Lo anterior, en virtud de que la Constitución Política de la Monarquía Española, conocida como la Constitución de Cádiz, fue promulgada el 19 de marzo de 1812.

Al respecto, es importante puntualizar que la Constitución de Cádiz fue promulgada en España en el año de 1812, es decir, con posterioridad al inicio del movimiento de independencia en la Nueva España, esto fue el 15 de septiembre de 1810, que fue abrogada dos años después de su promulgación, es decir, en 1814, por lo que su aplicación en las Colonias o Territorios de Ultramar, como esta misma señalaba, no existió.

La Constitución de Cádiz establecía en su artículo 1º que la nación Española era la reunión de todos los españoles de ambos hemisferios, asimismo, en su artículo 2º señalaba que la nación española era libre e independiente.¹¹⁵ Por lo tanto, los habitantes libres de la Nueva España serían españoles, sin más distingo o restricción, lo que parecía poner fin, al menos en papel, con la división de castas en la Nueva España.

¹¹³ TE PASKE, John. Op. Cit. Nota Número 66, pág. 9.

¹¹⁴ URESTI Robledo Horacio. Op. Cit. Nota número 54, pág. 51-57.

¹¹⁵ El texto de los artículos de la Constitución de Cádiz comentados se consultaron en http://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1812.pdf. Consultada el 2 de octubre de 2013.

Por otro lado, en el artículo 8° de esta Constitución, establecía que todo español tenía la obligación de contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, en este sentido, conforme a su artículo 5°, español era toda aquella persona libre, nacido y vecindado en los dominios de las Españas, así como los hijos de estos.¹¹⁶ Estos artículos, establecían que por una parte eran españoles las personas libres, nacidos o vecindados en los dominios de España, así como sus hijos, los extranjeros que hubiesen obtenido su carta de naturalización o que sin esta, tuvieran diez años de vecindad así como los libertos, y por otro lado señalaba que todos los españoles estaban obligados a contribuir en proporción a sus recursos con los gastos para el sostenimiento del Estado.¹¹⁷

Asimismo, el artículo 339 de esta Constitución incorporaba por primera vez el concepto de “proporcional”, al respecto este artículo establecía que las contribuciones se repartirían entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción o privilegio alguno.¹¹⁸

Es importante señalar que si se considera que México empieza a crearse desde el momento en el que inicia el movimiento de independencia de la Corona Española, la Constitución de Cádiz es la primera constitución que rigió en el, aunque por el inicio de los movimientos independentistas en la colonia no estuvo vigente plenamente, este es el primer antecedente en nuestro país en el que se establece que la obligación de contribuir se repartirá de manera proporcional entre los sujetos obligados acorde a las facultades de cada uno.

¹¹⁶ Idem.

¹¹⁷ Art. 5°. Son españoles:

Primero. Todos los hombres libres nacidos y vecindados en los dominios de las Españas, y los hijos de éstos.
Segundo. Los extranjeros que hayan obtenido de las Cortes cartas de naturaleza.

Tercero. Los que sin ella lleven diez años de vecindad, ganada según la ley en cualquier pueblo de la Monarquía.

Cuarto. Los libertos desde que adquieran la libertad en las Españas.

...

Art. 8°. También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.”

¹¹⁸ Art. 339.- Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

C. MOVIMIENTO DE INDEPENDENCIA.

Después de dar inició el movimiento independentista, septiembre de 1810, en la ciudad de Guadalajara el 29 de noviembre del mismo año, se emitió el “Bando del Sr. Hidalgo aboliendo la esclavitud; deroga las leyes relativas a los tributos; impone alcabalas a los efectos nacionales y extranjeros; prohíbe el uso de papel sellado, y extingue el estanco de tabaco, pólvora, colores y otros.”¹¹⁹ en el cual el cura Hidalgo señalaba que desde el momento en el que se inició la lucha de independencia para terminar con la opresión, se extinguieron las gabelas¹²⁰ impuestas a los indígenas y a las castas, toda vez que debido a su gran número resultaba imposible juntar fortunas. No obstante lo anterior, indicó que en virtud de que en esos tiempos era imposible su abolición absoluta, el nuevo gobierno tratará de que los habitantes empiecen a gozar del descanso y alivio mediante las siguientes determinaciones, que fueron consideradas como una ley inviolable.

I. En virtud de que es contra la naturaleza vender a los hombres, quedan abolidas las leyes de la esclavitud. En consecuencia, no solo estaba prohibido su comercio, sino que estaba permitido que éstos adquirieran bienes como todos los demás.

II. Que ningún individuo perteneciente a las castas¹²¹ debía pagar el tributo al que estaba obligado.

III. En virtud de que era necesaria alguna retribución para los gastos de la guerra, se estableció el dos por ciento de alcabala para los productos de esta tierra y del tres por ciento para los productos provenientes de España, aboliendo la que establecía la tasa del seis por ciento.

¹¹⁹ Consultado en la página de internet del Instituto Nacional de Estudios de las Revoluciones de México, en el sitio http://www.inehrm.gob.mx/pdf/documento_primergobinsur.pdf. Consultado el 2 de octubre de 2013.

¹²⁰ Acorde al Diccionario de la Real Academia Española gabela significa tributo, impuesto o contribución que se paga al estado, consultado en la página de internet <http://lema.rae.es/drae/?val=gabela> el 17 de octubre de 2013.

¹²¹ Es importante señalar que la organización social en la Nueva España se basó en un sistema de castas, que hacía distinción respecto a las etnias. (criollo, mestizo, castizo, zambo, mulato, indio, etc.)

IV. Se abrogaron todas las leyes y cédulas reales que establecían el uso del papel sellado, por lo que era posible emplear el papel normal.

V. Se permitió que todo aquel que tuviera interés y conocimiento pudiera dedicarse libremente a la fabricación de la pólvora o de sus compuestos. Pero conservó el gobierno la preferencia en su venta.

VI. Se permitió la comercialización libre de vino y de las bebidas prohibidas (bebidas destiladas), con el pago del derecho establecido en la provincia de la Nueva Galicia.

VII. Quedaron abolidos los estancos a los colorantes.

VIII. Protegió y fomentó la siembra y la cosecha del tabaco, señalando que aquellos que se dedicaran a su industria contarían con el agradecimiento del gobierno.¹²²

Tras el fusilamiento de Hidalgo, José María Morelos y Pavón, El Siervo de la Nación, encabezó el movimiento independentista, bajo su dirección convocó a un Congreso que fue instalado en Chilpancingo, en cuya sesión inaugural de 14 de septiembre de 1813, se leyó un pliego de veintitrés puntos que denominó “Los Sentimientos de la Nación, para la Constitución.”¹²³

En el punto veintidós de los Sentimientos de la Nación, José María Morelos y Pavón manifestó que se quiten la infinidad de tributos e imposiciones que agobian a los individuos y que en su lugar se indique que cada uno pagará el cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual de ligera, no tan gravosa como el alcabala, el estanco, el tributo u otros, toda vez que con esta corta contribución y una buena administración de los bienes que se le quitaran a los enemigos será suficiente para pagar los gastos de la guerra y los sueldos que se hubiesen generado.¹²⁴

¹²² Inehrm. Op. Cit. Nota 104.

¹²³ TENA Ramirez, Rafael. “Leyes Fundamentales de México 1808-2002” Porrúa, México, D.F. 2002, pág. 28.

¹²⁴ Ibid. pág. 30-31.

Anteriormente, el 22 de octubre de 1813, el Congreso de Anáhuac se reunió en Apatzingán donde se emitió el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, mediante el cual se señalaba a Dios como moderador y creador de la sociedad, indicando que debido a las condiciones de Europa (ocupación francesa de España y la abdicación de los Reyes Católicos Carlos IV y Fernando VII a favor de Napoleón) se declaraba para siempre jamás disuelta la dependencia de la Corona Española.

Asimismo, el artículo 36 de este decreto señalaba que las contribuciones públicas no eran extorsiones, sino donaciones efectuadas por los ciudadanos al gobierno que estarían destinadas para incrementar la seguridad y la defensa. Asimismo, su artículo 41 indicó que era obligación de todos los ciudadanos la obediencia irrestricta a la Ley, así como la pronta disposición a contribuir para los gastos públicos, mediante un sacrificio voluntario de los bienes.^{125 126}

De lo anterior, se desprende claramente que en el movimiento independentista consideraban que los tributos a los que estaban obligados consistían en una extorsión a los ciudadanos, por lo que debieron aclarar la naturaleza de las mismas, así como la mención consistente en que dentro de las obligaciones de los ciudadanos se encontraba la de contribuir de manera pronta y dispuesta a contribuir para los gastos públicos.

D. EPOCA INDEPENDIENTE.

Antes del desarrollo de este tema, se considera importante hacer una reflexión respecto a esta etapa de la historia de México, lo anterior, en virtud de que la

¹²⁵ Artículo 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

Artículo 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando las necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

¹²⁶ Ibid pág. 36.

culminación del movimiento de independencia es el inicio de un largo periodo de inestabilidad, desorden político, conflictos internos, ambiciones entre otras cosas, que generaron una crisis y atraso sumamente graves.

En efecto, no obstante el entusiasmo de la población por la consumación del movimiento independentista y la separación de la Corona, los dirigentes del movimiento no tuvieron la capacidad para lograr acuerdos y organizar debidamente al gobierno. En consecuencia, fue imposible organizar debidamente el sistema fiscal del país, al respecto existen trabajos interesantes que desarrollan la hipótesis consistente en que la raquítica recaudación fiscal y la falta de recursos públicos impidieron a los gobiernos enfrentar debidamente los movimientos armados tanto internos como externos que sufrió el país en ese tiempo.¹²⁷

Ahora bien, es importante tener en cuenta que de 1821 a 1854 la mayor parte de la población se dedicaba a actividades agrícolas o ganaderas en mayor parte para el autoconsumo. En 1820 la población de México se estimaba en 6'204,000 habitantes, mientras que en 1854 alcanzó la cifra de 7'853,395, lo que implica un crecimiento de la población de un 0.37% anual durante ese periodo, si bien la tasa de natalidad era alta, la de muerte infantil también lo fue. En el año de 1821 el territorio nacional tenía una extensión de 4'500,000 de kilómetros cuadrados, incluyendo el territorio de los estados del norte de California, Nuevo México, "Tejas", etc, así como los de América Central, en las tres décadas siguientes el territorio se reduce a menos de la mitad, esto es con la separación de los territorios de América Central, Texas, la guerra contra Estados Unidos de Norteamérica de 1847 y la venta de la Mesilla en 1853.

El excesivo importe de las alcabalas, los caminos deficientes y los bandoleros impidieron el desarrollo económico, dificultando seriamente el comercio. La mayor parte de los ingresos del Estado provenían de las aduanas marítimas y de los

¹²⁷ Ver el análisis de FITHIAN D. "Origins of Inestability in Early Republican Mexico" 1991, Duke University Press. Así como BAZANT J. "From Independence to the Liberal Republic, 1821-1867" en Bethel L. Ed. México Since Independence. Nueva York. Cambridge University Press.

impuestos al comercio interior, de los gravámenes a las actividades mineras y agrícolas, así como a las manufacturas del tabaco y el aguardiente. Los empleados públicos absorben los pocos ingresos del gobierno, lo que implica que éste opera con un gran déficit. Durante el siglo XIX empieza el endeudamiento con Instituciones Financieras de Inglaterra, Francia, Estados Unidos.¹²⁸

Después de consumada la Independencia de México en 1821, el nuevo gobierno independiente intentó reorganizar la administración y la economía del país. Estos intentos se enfrentaron a los estragos generados por once años de guerra, toda vez que la economía basada en la agricultura, ganadería y en la minería, actividades que habían sido sumamente afectadas. Según Justo Sierra a pesar del optimismo imperante en la sociedad, la economía nacional se enfrentó a una seria problemática que solamente pudo enfrentarse mediante la minería, la que constituyó la única actividad que estaba cerca de todos los ciudadanos. Al respecto, señala lo siguiente:

“...fue la industria (minería) por excelencia de los mexicanos, la sola, puede decirse, que estaba al alcance de cuantos componían el país vivo; el Estado era el empresario; el contribuyente, la materia explotable; la contribución era el rendimiento; el suelo, el dividendo. Y para tomar parte en esta empresa no se necesitaba ni aptitud ni competencia; bastaba LAS RECOMENDACIONES.”¹²⁹

De lo anterior, se desprende que al inicio de la vida independiente, el país vio seriamente afectada su actividad económica y en consecuencia la recaudación de recursos públicos.

Ahora bien, por lo que corresponde al sistema jurídico de la nación en su vida independiente debe señalarse que mediante el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal emitido el 8 de noviembre de 1821, se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda, aún cuando desde el 25 de octubre de 1821 existía la

¹²⁸ GUERRERO Flores, David y Ruiz Ham Emma Paula. “El País en formación. Cronología (1821-1854)” Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, México, 2012. pág. 9-13

¹²⁹ SIERRA, Justo. “Juárez. Su Obra y su Tiempo”, Porrúa, Sepan Cuantos, México, 2010, pág. 17.

Junta de Crédito Público,¹³⁰ cuya finalidad había sido el análisis del problema de la deuda pública con la que esta nación independiente nacía, así como tranquilizar a los acreedores.¹³¹ Asimismo, restableció el monopolio del tabaco, ordenando que el importe de los fondos destinados a la iglesia en España fueran depositados en la Tesorería Nacional y creó nuevos derechos aduanales para México y Guatemala.¹³²

Posteriormente, al haberse emitido las Bases Constitucionales por el Segundo Congreso Mexicano, en el que se adoptó la forma de gobierno de Monarquía Moderada Constitucional, se denominó al país como el Imperio Mexicano (Primer Imperio) nombrándose emperador a Agustín de Iturbide.

El 24 de febrero de 1822, se emitió el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, en cuyo artículo 15 se determinó que todos sus habitantes debían contribuir en razón de sus proporciones a cubrir los gastos del Estado.^{133 134}

En este sentido, es interesante señalar que este Reglamento Provisional hace referencia a que los habitantes del Imperio Mexicano debían cubrir las urgencias del Estado, en razón de sus proporciones, retomando el concepto indicado en la Constitución de Cádiz, convirtiéndose en el primer ordenamiento legal de nuestro país independiente en el que se adopta este concepto.

El legado gaditano en nuestro país (movimiento ideológico surgido a partir de la Constitución de Cádiz que establecía límites al poder del emperador y consagraba derechos fundamentales de los ciudadanos) motivó la caída del Imperio Mexicano, los grupos políticos de la época acordaron organizar al país mediante un sistema

¹³⁰ http://shcp.gob.mx/LASHCP/Documents/antecedentes_historicos.pdf, consultado el 19 de octubre de 2013.

¹³¹ TENENBAUM, Bárbara A. *México en la época de los agiotistas, 1821-1857*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985, p. 53.

¹³² DIAZ Zermefio, Héctor. "La trascendencia histórica económica de la deuda interna y externa que se dejó a México debido al movimiento de Independencia y la forma de Indemnizarlas (1821-1831)", en http://www.acatlan.unam.mx/multidisciplina/file_download/85/, consultado el 19 de octubre de 2013.

¹³³ Artículo 15.- Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del estado.

¹³⁴ TENA Ramírez, Op. Cit. pág. 127.

federalista. Uno de los grupos políticos sostenía la necesidad de crear un gobierno central fuerte (centralistas) y sus antagonistas defendían el sistema que dotaba de autonomía a las elites de las provincias (federalistas). La adopción del sistema federal creó un gobierno nacional muy débil, dirigido a los estados, no a los ciudadanos.¹³⁵ En este sentido, la Constitución Federal de 1824, carece de disposición jurídica mediante la cual se estableciera la obligación de los ciudadanos de contribuir los gastos públicos. En efecto, al concluir la sesión del congreso General, 22 de mayo de ese año, aunque se abordaron cuestiones importantes, fueron omisos en temas trascendentales como la recaudación de impuestos y de los derechos aduanales.¹³⁶

No obstante lo anterior, posteriormente el Congreso Constituyente emitió la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, el 16 de noviembre de 1824, mediante la cual centralizó la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la Federación, inspeccionar las Casas de Moneda y dirigir la Administración General de Correos, la Colecturía de la Renta de Lotería y la Oficina Provisional de Rezagos.¹³⁷

En efecto, la instauración de ese sistema creó un gobierno federal muy débil, toda vez que propició una gran autonomía de los estados al ser éstos los encargados de la recaudación de impuestos y posteriormente enviaban un contingente al gobierno federal¹³⁸, tenían sus propios ejércitos. Las sucesiones de Guadalupe Victoria carecieron de legitimidad y desprestigiaron el sistema federal, adicionalmente a lo anterior, surgieron rebeliones en Zacatecas y Tejas (sic) en 1835 obligaron a modificar la organización política nacional.¹³⁹

¹³⁵ VAZQUEZ, Josefina Zoraida. "Un viejo tema: El Federalismo y el Centralismo" El Colegio de México, pág. 623 y 624, artículo consultable en la página de internet del Colegio de México denominada http://codex.colmex.mx:8991/exlibris/aleph/a18_1/apache_media/BGV33GEUIVJDCBGYTBHP2U1ELRJIE1.pdf

¹³⁶ GUERRERO Flores, David y Ruiz Ham Emma Paula. Op. Cit. pág.37.

¹³⁷ www.shcp.gob.mx/LASHCP/Documents/antecedentes_historicos.pdf, Op. Cit.

¹³⁸ CARMONA Dávila Doralicia. "Las contribuciones e impuestos en la época de Santa Anna" 2004-2007 INEP. Consultado en la página de internet

http://inep.org/index.php?option=com_content&task=view&id=214&Itemid=1, el 19 de octubre de 2013.

¹³⁹ VAZQUEZ, Josefina Zoraida. Op. Cit. pag 624-625.

Aunado a los conflictos antes citados, estos partidos políticos se enfrentaron cuando la administración del vicepresidente Gómez Farías, en ausencia del presidente Santa Anna, intentó realizar reformas en materia eclesiástica y militar, que causaron gran polémica al afectar seriamente los intereses de estas clases sociales, lo que motivó el regreso Santa Anna de su Hacienda de Manga de Clavo (Veracruz), para despedir a Gómez Farías y suspender las reformas legales que se pretendían emprender en estas materias.¹⁴⁰

Estos conflictos motivaron que el Congreso creara una Comisión a la que encomendó la adopción de las peticiones de los pueblos para la creación de un sistema unitario. Como resultado de su investigación la Comisión informó que sería necesaria la creación de una nueva constitución, por lo que señaló que el Congreso debería ser Constituyente. En consecuencia se emitió una nueva constitución que se dividió en siete estatutos, razón por la cual se le conoce como la Constitución de las Siete Leyes. Mediante las cuales se creó una figura *sui generis* denominada “Supremo Poder Conservador”, que estaba por encima de los otros tres (Ejecutivo, Legislativo y Judicial) y debía resolver las controversias que se presentaran entre estos.

En estas Bases Constitucionales emitidas por el Congreso en 1835, concretamente la primera, apartado tres, se establecieron los derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República, entre estas se estableció de la profesar la religión de la patria, observar la constitución y las leyes, obedecer a las autoridades, así como la de cooperar con los gastos del estado, mediante las contribuciones establecidas en una ley y que le correspondieran.^{141 142}

¹⁴⁰ TENA Ramírez. Op. Cit, pág. 202.

¹⁴¹ PRIMERA.

Derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la Republica

...

3. Son obligaciones del mexicano:

I. Profesar la religión de su patria, observar la Constitución y las leyes, obedecer las autoridades.

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

¹⁴² TENA Ramirez. Op. Cit. pág. 206.

Durante su gestión como presidente liberal el 7 de abril de 1842, Santa Anna estableció un nuevo impuesto sobre los objetos de lujo y sobre la capitación de todo varón de 16 a 60 años, aumentando drásticamente el número de impuestos que afectan los salarios superiores a 300 pesos anuales.¹⁴³

Posteriormente a esta organización política se suscitó la independencia de Texas 1836, la Guerra contra Estados Unidos 1847 que concluyó con la celebración de los Tratados de Guadalupe Hidalgo, con lo que México había perdido más de la mitad de su territorio. Durante la intervención de Estados Unidos en México, el 25 de diciembre de 1847, un grupo de liberales puros apoyados por el ejército norteamericano crearon una Asamblea Municipal Extraordinaria, que entró en conflicto con el Ayuntamiento de la Ciudad de México, por lo que éste fue disuelto por el General Scott, encomendando a la Asamblea el cobro de los impuestos.¹⁴⁴

Los invasores norteamericanos abandonaron la Ciudad de México el 12 de junio de 1848, el 16 del mismo mes la ocupan los liberales que pretendían evitar una guerra civil, intentando afrontar la organización del país sin recaudación proveniente de las aduanas marítimas, ni los recursos que enviaban los estados, proveniente de la recaudación de impuestos y contribuciones. El gobierno únicamente contaba con tres millones de pesos, provenientes del primer pago de la indemnización establecida en el Tratado de Guadalupe Hidalgo, pero tenía que enfrentar muchos problemas, como la tarea de apoyar a los mexicanos que no desean vivir del otro lado de la frontera, el intento de separación de Yucatán, las incursiones de apaches y comanches en los territorios comprendidos desde Sonora hasta Tamaulipas.¹⁴⁵

Mariano Arista sucede en la presidencia a José Joaquín Herrera enfrentando muchos contratiempos, la nueva administración suspende, cambia e incrementa impuestos, algunos cobrados desde la Colonia, aunque los ministros de hacienda

¹⁴³ VAZQUEZ, Josefina Zoraida. Op. Cit. Nota, pág. 183.

¹⁴⁴ Ibid. pág. 246.

¹⁴⁵ Ibid. Pág. 250.

disminuyeron los sueldos de los funcionarios públicos, no se atendió el problema de la frontera norte de las incursiones de los indios, el déficit presupuestal alcanza los trece millones de pesos.¹⁴⁶ El 17 de agosto de 1851 se organizó una reunión entre el Presidente, los Secretarios de Estado y los Gobernadores de los Estados, en la que se planteó la grave situación fiscal, el Secretario de Hacienda propuso un plan que exigió a los Estados la Recaudación de 1'200,000 pesos, el aumento del impuesto a las fincas, el aprovechamiento de las rentas del tabaco y de los derechos aduanales. El Plan fue aprobado el 27 de agosto de 1851 pero generó una grave crisis en el gabinete y una serie de levantamientos armados en Tamaulipas, por lo anterior, el presidente tuvo la necesidad de nombrar un nuevo plan para enfrentar los levantamientos.¹⁴⁷

En marzo de 1853 Santa Anna encabezó al partido conservador para regresar a la presidencia del país, una vez accediendo concentró los escasos fondos del erario público y los dedicó a financiar desfiles, ostentosas procesiones, fiestas militares y ceremonias religiosas. El 29 de mayo de 1853 declaró los ramos de la hacienda pública, dividiéndolos en dos tipos, rentas nacionales y municipales. Las rentas nacionales eran los productos obtenidos por arrendamiento o enajenación de los bienes muebles e inmuebles dominio de la nación, por los derechos de importación y exportación, los impuestos al oro y plata, al consumo, por la venta de fincas rústicas y urbanas, los productos por la venta del tabaco, el papel sellado, los naipes, los correos, la lotería, los productos por el consumo de frutos y los licores. Por su parte, las rentas municipales comprendían el producto de árbitros, de cerveza, de canales, de patentes y de licencias por los mercados públicos, la contribución directa sobre el valor de las fincas, carruajes, carros y caballos.¹⁴⁸

El 3 de mayo de 1854, Santa Anna amplió los impuestos gravando las puertas y las luces exteriores, impuso una tarifa de cuatro reales a los zaguanes, las

¹⁴⁶ Idem.

¹⁴⁷ Ibid, pág.259-260.

¹⁴⁸ CARMONA Dávila Doralicia. Op. Cit.

cocheras, las puertas de tiendas y a las establecidas en las calles céntricas, así como el de tres reales a los balcones y ventanas.¹⁴⁹

Después de estos acontecimientos los opositores liberales se enfrentaron al gobierno de Antonio López de Santa Anna, el 1° de marzo de 1854 se promulgó el Plan de Ayutla, mediante el cual se desconocía su gobierno y se indicaba que los representantes de los estados elegirían un representante para que convocara un nuevo congreso en el plazo de quince días para establecer un gobierno republicano y democrático que reorganizara al país.

Como resultado de lo anterior, se promulgó la Constitución de 1857¹⁵⁰, misma que en su artículo 31, fracción II, establecía la obligación de todo mexicano de contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y Municipios en los que residan, de la forma proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.¹⁵¹

El sistema político que surgió a partir de esta Constitución también se enfrentó a muchos conflictos bélicos, uno conocido como la Guerra de Reforma, toda vez que mediante el Plan de Tacubaya los conservadores encabezados por el General Feliz Zuloaga desconocían su vigencia, al considerar que se afectaban los intereses del clero, incluso al presidente liberal Ignacio Comonfort se adhirió a éste Plan. Esto motivó que el Presidente de la Suprema Corte de Justicia, Benito Juárez, a tomar su lugar.

Posteriormente, la suspensión de pagos de la deuda externa declarada por Benito Juárez motivó la Intervención Francesa 1861 y la imposición de Maximiliano de Habsburgo instaurando el Segundo Imperio Mexicano.

¹⁴⁹ TENA Ramírez. Op. Cit, pág. 278.

¹⁵⁰ Ibid, pág. 611.

¹⁵¹ 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 el año de 1865, al haber aceptado gobernar México en el Palacio de Miramar, Maximiliano emitió el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, en cuyos artículos 72 a 75 señalaba que todos los impuestos para la Hacienda serían generales y anuales, que ninguno se cobraría sino en virtud de una Ley, que ningún impuesto municipal puede emitirse sin la propuesta del Consejo Municipal y ninguna exención ni modificación podrán hacerse sin ley.¹⁵²

Ahora bien, con los conflictos bélicos antes citados, así como con la imposibilidad para que el gobierno fomentara la actividad económica, obligó a crear impuestos por todo tipo de actividades a efecto de sostener los gastos del gobierno, incluso en el año de 1860 se emitió un decreto mediante el cual se sancionaba de conspirador a aquel que participara en la extracción de los recursos proveniente de impuestos. El gobierno central estaba obligado a obtener recursos rápidos, por lo que el 21 de julio de 1860 emitió un decreto mediante el cual se estableció en la Ciudad de México un impuesto del 1% sobre todos los capitales que excedieran de \$2,000.00 con recargos y multas a los morosos que ascendían al 50% de la contribución causada.¹⁵³

En 1867 el Ejército Liberal derrotó definitivamente a las tropas Conservadoras y al Imperio de Maximiliano en Querétaro, con lo que se reafirmó el gobierno de Benito Juárez, quien enfrentó la pesada tarea de reconstruir al país y reorganizar al gobierno. Para lo cual simplificó las partidas de ingresos y egresos, uniformando el régimen fiscal de la federación y de los estados, limitando las facultades de estos últimos para la creación e impuestos, otorgándola a la Federación. Durante el año de 1868 disminuyó los impuestos del Distrito Federal y los uniformó con los de la Federación, haciendo lo anterior con todos los estados entre los años de 1871 y 1872.¹⁵⁴

¹⁵² Ibid, pág. 679.

¹⁵³ GARAVITO, Rhi Saushi. María José. "Respuesta social a la obligación tributaria en la Ciudad de México 1857-1867", Edit. Instituto Mora, México, 2000. pág. 37.

¹⁵⁴ Servicio de Administración Tributaria. "La Gestión Tributaria en México. 500 años de Historia" México, Septiembre de 2010.

Se expidió la Ley de Contribuciones Directas en el Distrito Federal y Ley del Timbre en 1871; Ley del Nuevo Arancel y Ley del Portazgo en el Distrito Federal en 1872. Aunque todas estas leyes mantuvieron las cuotas impositivas sirvieron para reorganizar el sistema hacendario nacional. Lo anterior, constituyó un triunfo importante para el gobierno Juarista en materia de saneamiento de las finanzas públicas, toda vez que por primera vez se gastó menos de lo que se recaudó.¹⁵⁵

Adicionalmente, dentro de los logros más significativos en materia tributaria en el Gobierno Juarista se encuentra el restablecimiento de la Junta de Crédito Público, que estaba encargada de la administración de las Aduanas, del cobro de impuestos establecidos en los puntos de consumo y no en los de producción, así como el cese de las facultades de los Gobiernos Estatales para la creación y cobro de impuestos, liberación del cultivo, elaboración y comercio de tabaco fijando el impuesto al consumo.¹⁵⁶

Después de la muerte de Benito Juárez en el 18 de julio de 1872, accedió al poder el General Porfirio Díaz, en cuya dictadura de treinta años se propició una situación de gran contraste, en virtud de que propició grandes inversiones en infraestructura pero también generó una gran desigualdad en la repartición de la riqueza. Por lo que corresponde a la infraestructura tendió grandes redes de ferrocarriles, correo y telégrafos en el país, lo que propició un avance industrial en algunas zonas de México. En materia tributaria duplicó el impuesto al timbre, gravó medicinas y cien productos más, cobró impuestos por adelantado logrando una gran recaudación consistente en treinta millones de pesos. En los Estados, predominó el impuesto predial, al haber eliminado las alcabalas. Su política tributaria estuvo a cargo de los secretarios de hacienda Matías Romero, Francisco Mejía, Manuel Dublan y José Ives Limantour. La política fiscal correspondió a un presupuesto equilibrado, generando confianza con los extranjeros respecto de la capacidad de pago del país.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Idem.

¹⁵⁶ Idem.

¹⁵⁷ Idem.

El impuesto al timbre pretendía gravar el consumo general de los habitantes, se buscaba imponer la presencia de la Federación en todo el territorio nacional. El impuesto al timbre era verificado por la Secretaría de Hacienda mediante un servicio de inspección que verificaba los documentos de los contribuyentes para comprobar la veracidad de las operaciones.¹⁵⁸

Después del estallido de la Revolución Mexicana en Noviembre de 1910 y el triunfo de Francisco I. Madero, el sistema recaudatorio se conservó, durante su gobierno el cargo de Secretario de Hacienda recayó en su hermano Ernesto, la política fiscal se encaminó a la obtención de recursos para combatir los movimientos armados en el norte y sur del país, ampliando el impuesto del timbre, junto con la creación de uno especial sobre la hilaza y tejidos de algodón de producción nacional, que consistía en una tasa del 8% que era pagada mitad por el productor y mitad por el consumidor.¹⁵⁹

Después del asesinato del presidente Francisco I. Madero y del Vicepresidente José María Pino Suarez por órdenes del General Victoriano Huerta, éste asumió la presidencia. Sin embargo, su política fiscal se vio seriamente obstaculizada por los movimientos armados que surgieron en su contra, tanto en el norte y sur del país, así como por el bloque estadounidense al puerto de Veracruz, lo que impidió la obtención de ingresos provenientes de las aduanas, el único ingreso disponible consistió el impuesto del timbre, que era recaudado en aquellas partes del país que no estaban dominadas por los revolucionarios.¹⁶⁰

En este época, algunos líderes revolucionarios emitieron su propio papel moneda sin que contara con ningún respaldo en metálico, asimismo, exigían su uso forzoso en las zonas que dominaban, extraían recursos de las aduanas que tomaban, por lo que en ésta época no existió un registro exacto de los recursos

¹⁵⁸ Idem.

¹⁵⁹ Idem.

¹⁶⁰ Idem.

públicos que fueron destinados a estas fuerzas armadas, salvo el que corresponde a las de Venustiano Carranza, quien llevó un registro sumamente cuidadoso y detallado respecto de los ingresos y gastos que realizaba.¹⁶¹

Después del triunfo de la Revolución, así como de la promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en 1917 se instituye el régimen legal que ahora nos rige. Esta constitución difiere de la de 1857 en virtud de que recoge las principales demandas que incitaron a la revolución, desde la demanda original de Francisco I. Madero de “Sufragio Efectivo, No Reección” las demandas de reparto agrario de Zapata, así como modificando la organización política del país.

No obstante lo anterior, en materia tributaria ambas normas fundamentales conservan casi la misma redacción. En efecto, el artículo 31, fracción IV de la Constitución de 1917 corresponde casi a la letra con lo establecido en el artículo 31, fracción II de la Constitución de 1857. En virtud de que ambas establecen la obligación de todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, del Distrito Federal o Estado y de los municipios en que residan, en la forma proporcional y equitativa que señalen las leyes.^{162 163}

Estas constituciones establecen una obligación de todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de los tres niveles de gobierno, en los que se advierte cierta influencia del artículo establecido en la Constitución de los Estados Unidos de Norte América.

En este sentido, en el año de 1921, se expidió la denominada Ley del Centenario, posteriormente el 27 de febrero de 1924 se emitió la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios,

¹⁶¹ Idem.

¹⁶² Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

¹⁶³ TENA Ramírez. Op Cit. pág. 772.

Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, ambos ordenamientos dieron origen al impuesto sobre la renta.¹⁶⁴

Para organizar el sistema fiscal del país en el año de 1925 se constituyó una Comisión Fiscal, cuyo propósito era delimitar el ámbito de acción entre la Federación y los Estados, como resultado se creó el Departamento Técnico Fiscal que se encargaba de revisar la situación fiscal del país y preparar las condiciones para las siguientes Convenciones.¹⁶⁵

Posteriormente, bajo la presidencia de Plutarco Elías Calles se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 1° de marzo de 1926 la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, de la que se desprende como elementos interesantes que la Tesorería de la Federación, era una dependencia adscrita a la Secretaría de Hacienda, cuya función principal consistía en recaudar, custodiar y distribuir los fondos y valores públicos, lo anterior conforme a lo establecido en el artículo 1° de la misma.

Al respecto, es importante precisar que dentro de las atribuciones de la Tesorería se encontraba la de ordenar o hacer los pagos de las cantidades cobradas o descontadas por error, es decir, tenía facultad de ordenar o hacer los pagos cobrados por error o indebidamente, de conformidad con el artículo 3, fracción V, inciso B de la Ley Orgánica de la Tesorería. Lo que consiste en un antecedente importante de las devoluciones de las cantidades que se hubieran pagado indebidamente, toda vez que es el primer antecedente que contempla la facultad de alguna unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para efectuar la devolución de contribuciones pagadas indebidamente.

Mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación de 13 de mayo de 1926 se crearon las Oficinas Federales de Hacienda, cuyo objetivo fue lograr una mejor

¹⁶⁴ www.shcp.gob.mx/LASHCP/Documents/antecedentes_historicos.pdf, Op. Cit.

¹⁶⁵ Servicio de Administración Tributaria. "La Gestión Tributaria en México. 500 años de Historia" México, Septiembre de 2010. Op. Cit.

administración fiscal en el país, propiciando un mayor contacto y mejor control de los contribuyentes. En el Reglamento de las Oficinas de Hacienda publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de abril de 1929, se facultó a las mismas para crear un registro de causantes por cada impuesto. Lo anterior, constituye un antecedente del actual Registro Federal de Contribuyentes.

Ahora bien, en el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1938, en su artículo 44 se estableció que la devolución del pago de lo indebido no sería procedente en el caso de que el contribuyente no lo reclamare, dentro de los términos legales, la resolución en la que se determine el crédito fiscal, en el caso de que el impuesto se cause en estampille y éstas se hubieren cancelado indebidamente por el contribuyente.¹⁶⁶

Del artículo anterior se observa que el mismo contenía hipótesis normativas en sentido negativo, es decir, establecía los supuestos en los cuales la devolución sería procedente, señalando en consecuencia, que en aquellos casos en los que no se actualizaran estas hipótesis negativas, la devolución del pago de lo indebido sería procedente.

Ahora bien, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación de 19 de enero de 1967, se publicó un Código Fiscal de la Federación diverso, en el que se estableció en su artículo 26 que el fisco federal estará obligado a devolver las cantidades pagadas indebidamente, estableciendo cuatro reglas.

La primera de ellas consiste en que en los casos en que el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento a una resolución de autoridad que determine la

¹⁶⁶ Artículo 44.- No procederá la devolución de cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, en los siguientes casos:

- I.- Cuando el interesado no reclamare, dentro de los términos legales, la resolución en que se determina en cantidad líquida el crédito fiscal.
- II.- Cuando el impuesto se cause en estampillas y éstas se cancelaren indebidamente, por el mismo contribuyente.

Se exceptúan de lo dispuesto en esta fracción los impuestos en los que el pago tenga carácter provisional y esté sujeto a rectificación por un acto posterior.

existencia de un crédito fiscal, el derecho a la devolución surgirá en el momento en que esa resolución hubiere quedado insubsistente. La segunda consiste en que en el caso de créditos fiscales que hubieren sido retenidos a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución corresponderá a estos.

En la tercer regla se establece que no será procedente la devolución en el caso de que el crédito fiscal hubiere sido recaudado por terceros, repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. En este sentido, si la repercusión se efectuó de manera expresa indicando en el documento respectivo el monto del crédito cargado, quien hubiere sufrido tal repercusión tendrá el derecho a la devolución.

Finalmente, la regla cuarta establece que en cualquier caso no previsto, tendrá el derecho a la devolución quien hubiere efectuado el entero respectivo.¹⁶⁷

De lo anterior se advierte que el artículo se estructuró de una forma diferente, toda vez que en lugar de establecer supuestos o hipótesis de forma negativa, se establecieron reglas de carácter positivo para la procedencia, por lo que es necesario que se actualicen las hipótesis normativas para la procedencia de la devolución.

Finalmente, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981, se publicó el Código Fiscal de la Federación vigente, mismo que en su artículo 22 establecía que las autoridades fiscales tienen la obligación

¹⁶⁷ Artículo 26.- El fisco federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente, conforme a las reglas que siguen:

I.- Cuando el pago de lo indebido, total o parcialmente se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o dé las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente;

II.- Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos;

III.- No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa, mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiere sufrido la repercusión, tendrá derecho a devolución, y

IV.- En los casos no previstos en las fracciones anteriores tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieren efectuado el entero respectivo.

de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las disposiciones fiscales, señalando que la devolución podrá realizarse de oficio o a petición de parte.¹⁶⁸

En este artículo se observa claramente que desde el momento en que se publicó el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, contenía los principios genéricos de la devolución del pago de lo indebido. En este sentido, con el transcurso del tiempo se han modificado algunas reglas, requisitos o establecido limitantes para efecto de la procedencia de devolución, lo anterior, al haber sido detectadas conductas o supuestos que acorde a los intereses de la autoridad deben ser suprimidos.

Finalmente, de las consideraciones expuestas en este capítulo se desprende que la figura de la devolución del pago de impuestos indebidos es muy reciente, misma que consiste en una medida de legalidad y civilidad entre el gobierno y sus gobernantes.

¹⁶⁸ Artículo 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a determinación de diferencias por errores aritméticos.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de éste Código. Los intereses se calcularán sobre las cantidades que procede devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

La orden de devolución y su cumplimiento no constituyen ni implican resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Asimismo, se desprende que es más conveniente, eficiente y fácil para un gobierno recaudar contribuciones en un entorno económico estable, dinámico, en el que sus integrantes generen riqueza, impere el orden y la seguridad, que en aquel territorio en el que impere la pobreza, el estancamiento económico, desorden social o político, donde pocos generen riqueza, no exista seguridad para la población, ni las inversiones ni crecimiento económico.

CAPÍTULO III. ORDEN JURÍDICO NACIONAL VIGENTE.

Ahora bien, una vez desarrollados los antecedentes históricos de los tributos en los capítulos anteriores, en el presente se realizará un análisis de las disposiciones constitucionales en materia fiscal, para lo anterior se efectuará su exposición reforzándola con la interpretación jurídica emitida por el Poder Judicial de la Federación mediante tesis aisladas o jurisprudencias emitidas por Tribunales Colegiados de Circuito o bien por la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación.

A. La obligación tributaria a nivel constitucional.

Como se señaló en el capítulo anterior, para iniciar el análisis de la obligación tributaria a nivel constitucional debe recurrirse a lo establecido en el artículo 31, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disposición que establece que los mexicanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.¹⁶⁹

De lo anterior se desprende por un lado la existencia de obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, así como el derecho humano de hacerlo de manera proporcional y equitativa. En efecto, de este artículo se desprenden los siguientes elementos:

- a)** La obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público;
- b)** Las contribuciones deben establecerse de manera proporcional y equitativa;
- c)** Las contribuciones deben encontrarse establecidas en la ley.
- d)** Las contribuciones deben estar destinadas a satisfacer el gasto público.

¹⁶⁹ Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

a) La obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.

En efecto, por lo que corresponde al primero de ellos, consistente en la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, se advierte la existencia de tres apartados importantes, cuyo análisis se abordará por separado para desprender sus características principales y posteriormente conjuntarlos para lograr una exposición más completa. Estos elementos son el concepto de “mexicano”, el de la “obligación de contribuir” y el de “gasto público”.

En primer término, para analizar el concepto de “mexicano”, debe considerarse el contenido del artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contenido en el Título I, de los Derechos Humanos y sus Garantías, Capítulo II, con título “De los mexicanos”. En este artículo se establece que la nacionalidad mexicana se adquiere por el nacimiento o bien, por la naturalización.¹⁷⁰

Asimismo, este artículo establece claramente que son mexicanos por nacimiento aquellos que hayan nacido en territorio nacional, los que nazcan en el extranjero de padre o madre mexicana (por nacimiento) de padre o madre mexicanos (por naturalización) y los que nazcan a bordo de embarcaciones mexicanas (de guerra o mercantes). Asimismo, señala que serán mexicanos por naturalización aquellos

¹⁷⁰ Artículo 30.- La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

A. Son mexicanos por nacimiento:

- I. Los que nazcan en el territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.
- II. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional;
- III. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización, y
- IV. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B. Son mexicanos por naturalización:

- I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización.
- II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley.

que obtengan la carta de naturalización o que contraigan matrimonio con mexicano, que establezcan su domicilio en el territorio nacional y cumpla los requisitos establecidos en la Ley.

De las consideraciones anteriores se desprende que esta regulación es muy clara respecto a las personas físicas, sin embargo, se considera que es omisa en cuanto a la reglamentación aplicable a las personas morales, por lo que debe recurrirse a la ley reglamentaria del artículo 30 constitucional, es decir, la Ley de Nacionalidad, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de enero de 1998, que establece que las personas morales de nacionalidad mexicana son aquellas que se hubieren constituido conforme lo establecido en las leyes mexicanas y que tengan su domicilio legal en el territorio nacional.

En este sentido, se considera oportuno señalar que conforme lo establecido en los artículos 42 y 43 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el territorio nacional comprende el de las partes integrantes de la Federación (31 Estados y el del Distrito Federal) así como el de las islas, la plataforma continental, los zócalos de islas, cayos y arrecifes, aguas de los mares territoriales y espacio situado sobre el territorio nacional.

En consecuencia, debe considerar que las personas físicas que hayan nacido en algún lugar del territorio nacional, las que nazcan fuera de este de padre o madre mexicano, así como las personas morales constituidas conforme a las leyes mexicanas y que tengan su domicilio en el territorio nacional tendrán el carácter de mexicanos.

Ahora bien, aquellos extranjeros que actualicen algún supuesto de causación de cada tributo se considerarán sujetos pasivos del tributo que corresponda y estarán obligados al cumplimiento de las obligaciones que establezca ese ordenamiento.

Ahora bien, por lo que corresponde al concepto de “obligación de contribuir”, es oportuno mencionar el concepto de obligación, para posteriormente abordar el de obligación de contribuir. En este sentido, por obligación debe entenderse un vínculo de derecho que constituye en la necesidad de dar, hacer o no hacer una cosa.¹⁷¹ Asimismo, conforme a lo establecido por el Diccionario de Latín Jurídico, de la Biblioteca Jurídica Argentina, el concepto de obligación es el siguiente:

“OBLIGATIO EST IURIS VINCULUM, QUO NECESSITATE ADSTRINGIMUR ALICUIUS REÍ SOLVENDAE SECUNDUM IURA NOSTRAE CIVITATIS.
La obligación es un vínculo jurídico por el cual estamos constreñidos al cumplimiento de una prestación, según las leyes de nuestra ciudad.”¹⁷²

En este sentido, conforme al Diccionario de Derecho de Pina Vara, por obligación debe entenderse la relación jurídica establecida entre dos personas, una llamada deudor, que queda sujeta para otro, acreedor, a una prestación, abstención de carácter patrimonial, que éste puede exigir.¹⁷³

De lo anterior, se advierte que por el concepto de obligación debe entenderse el vínculo jurídico creado entre dos personas, en virtud del cual una de estas, denominado deudor, se constriñe respecto a la otra, conocido como acreedor, a realizar determinada conducta, ya sea de dar, hacer o no hacer.

Ahora bien, por lo que corresponde al concepto de “obligación fiscal” debe entenderse el vínculo jurídico que deriva de la relación jurídico tributaria, que constriñe a una persona al pago de algún tributo al Estado, así como al cumplimiento de todas las acciones secundarias que deriven de la norma fiscal.¹⁷⁴ En el mismo sentido, puede entenderse por obligación fiscal el vínculo jurídico de naturaleza económica entre una persona física o moral con el Estado, que

¹⁷¹ ESCRICHE, Joaquin. “Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia”, consultable en la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, consultable en la página de internet <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=364>.

¹⁷² NIECOLELLO, Nielson. “Diccionario del Latín Jurídico”, Editor Julio Cesar Faira, Reimpresión 2004, Argentina, consultable en <http://bibliotecajuridicaargentina.blogspot.mx/>.

¹⁷³ PINA VARA DE, Rafael. “Diccionario de Derecho” Porrúa, México, 1997, pág. 385.

¹⁷⁴ ARREOLA ORTIZ, Leopoldo Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa, México 2009, Tomo IV de V. 2664-2667 pág.

constríne a las primeras a efectuar un pago al segundo, así como a cumplir con ciertas acciones o abstenciones contenidas en la ley fiscal.¹⁷⁵

De las consideraciones anteriores, puede desprenderse claramente que la obligación de contribuir, consiste en un vínculo jurídico mediante el cual una persona física o moral (contribuyente o sujeto pasivo) se encuentra constreñida a realizar una conducta de dar y hacer (predominante de pago aunque existan obligaciones formales como la presentación de declaraciones informativas), al Estado.

Por otro lado, conforme al Diccionario Jurídico Mexicano, por el concepto de “gasto público” debe entenderse aquellas sumas de dinero abonadas para la satisfacción de las necesidades públicas previstas en el presupuesto del Estado.¹⁷⁶

En el mismo sentido, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión mediante su LX Legislatura señaló en el Prontuario de Ingresos que el “gasto público” consiste en las erogaciones realizadas por el gobierno federal, por concepto de gasto corriente, inversión física, financiera, pagos de pasivo o deuda pública. Al respecto, señaló lo siguiente:

“El gasto público federal se define como el conjunto de erogaciones que por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o deuda pública, realizan el Poder Legislativo; el Poder Judicial; la Presidencia de la República; las Secretarías de Estado y los departamentos administrativos; la Procuraduría General de la República; los organismos públicos autónomos; los organismos descentralizados; las empresas de control presupuestario directo e indirecto; y los fondos y fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal.”¹⁷⁷

¹⁷⁵ BARRERA GRAF, Jorge. “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo VI L-O, 1ª edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, pág. 288-289.

¹⁷⁶ Ibid, pág. 301.

¹⁷⁷ REYES, Tepach M. “Prontuario de Ingreso y Gasto público federal para México, 2007-2009” Cámara de Diputados, Centro de Información, Documentación y Análisis, consultable en la página de internet de la Cámara de Diputados <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/se/SE-ISS-17-08.pdf>, consultada el 26 de junio de 2014.

Ahora bien, de las consideraciones anteriores, se advierte que por el concepto “gasto público” debe entenderse las erogaciones realizadas por el gobierno (Poder Ejecutivo, Legislativo, Judicial, Presidencia o Gubernatura, Secretarías de Estado, Departamentos, Procuraduría General de la República, etc.) en materia de gasto corriente, inversión física y financiera, pagos de pasivo o deuda pública que se encuentran previstas en el presupuesto federal y cuyo fin es satisfacer las necesidades públicas.

Por su parte, el artículo 134, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que los recursos económicos con los que cuenten la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal deben administrarse con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos y necesidades a los que estén destinados.¹⁷⁸

En efecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los principios que rigen el destino de los recursos económicos “gasto público”, asimismo, estos elementos han sido reconocidos con el carácter constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante tesis aislada por contradicción cuyo rubro establece lo siguiente “GASTO PÚBLICO. EL ARTÍCULO 134 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ELEVA A RANGO CONSTITUCIONAL LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EFICIENCIA, EFICACIA, ECONOMÍA, TRANSPARENCIA Y HONRADEZ EN ESTA MATERIA”¹⁷⁹ Esta tesis establece que el artículo 134 constitucional establece que el debido ejercicio del gasto público se salvaguarda por los principios constitucionales de legalidad, honradez, eficiencia, eficacia y economía.

¹⁷⁸ Artículo 134.- Los recursos económicos de que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

¹⁷⁹ Tesis aislada por contradicción emitida por su Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo número de registro en el sistema informático de búsqueda de tesis y jurisprudencia existente en la página de internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación www.scjn.gob.mx, en adelante IUS es el 166,422.

Asimismo, señala que el principio constitucional de la legalidad implica que el gasto público debe estar contenido en el Presupuesto de Egresos, es decir, en una Ley expedida por el Congreso de la Unión; por su parte el principio de honradez, se refiere a que el gasto público no debe llevarse a cabo con un fin abusivo o para un destino diferente al programado; el principio de eficiencia implica que las autoridades deben disponer de los medios que estimen convenientes a efecto de que el gasto público logre el fin para el que fue programado y destinado; el de eficacia implica que el gasto público debe contar con la capacidad suficiente para lograr las metas estimadas; el principio constitucional de economía implica que el gasto debe ejercerse de manera recta y prudente, lo que implica que los servidores públicos deben buscar siempre las mejores condiciones de contratación, finalmente, el de transparencia que implica permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto estatal.

En consecuencia, es posible concluir que el concepto de obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al vínculo jurídico que tienen las personas físicas y morales mexicanas y extranjeras de aportar parte de sus recursos para que el gobierno (Federal, Estatal y Municipal) se encuentre en posibilidad de sufragar los gastos corrientes, inversión física y financiera establecidos en el presupuesto.

b) Las contribuciones deben establecerse de manera proporcional y equitativa.

Ahora bien, por lo que corresponde al concepto consistente en que las contribuciones se establecen de manera proporcional y equitativa, a continuación se realiza un análisis para determinar el significado de los mismos.

En efecto, por lo que corresponde al concepto de proporcional y debido a que no existe una definición en el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia

Española de la Lengua de la cual se pudiera desprender elementos para obtener un significado claro de este concepto¹⁸⁰, es necesario recurrir a las interpretaciones que realizadas por el Poder Judicial de la Federación mediante la emisión de jurisprudencias o tesis aisladas.

En este sentido, mediante la jurisprudencia por reiteración emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”¹⁸¹ señala que el principio de proporcionalidad tributaria radica principalmente en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, a partir de la cual deben aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o cualquier otra manifestación de riqueza que se encuentre gravada al gasto público.

En consecuencia, las leyes que impongan tributos deben observar que los mismos sean fijados acorde a la capacidad contributiva de cada uno de los sujetos pasivos, por lo que las personas que obtengan ingresos elevados paguen más tributos que aquellos que obtienen menos ingresos. Considerando que para que un tributo sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes, es decir, la potencialidad real de contribuir al gasto público, concluyendo el Pleno de la Corte que la capacidad contributiva se vincula necesariamente con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, el sujeto pasivo, es decir aquella a la que finalmente, se le disminuye su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes.

En este sentido, es ilustrativo el contenido de la tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con el rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO

¹⁸⁰ Proporcional.- Adjetivo. Perteneciente o relativo a la proporción. Diccionario de Español de la Real Academia Española de la Lengua.

¹⁸¹ Esta jurisprudencia tiene número de registro en IUS 184291.

CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE”¹⁸² toda vez que incluye una breve descripción de la evolución de los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como una definición del concepto de proporcionalidad y su alcance vinculado con los elementos esenciales de los tributos.

En este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que originalmente en el artículo 31, fracción IV no se reconocía una verdadera garantía individual hacia los gobernados, toda vez que consistía únicamente en una facultad del Estado para recaudar recursos y sufragar el gasto público; luego el Poder Judicial de la Federación aceptó que si una ley transgredía lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución violentaba las garantías establecidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales; después reconoció plenamente que ese numeral contemplaba una verdadera garantía individual de los gobernados, cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías. Posteriormente, aceptó que la proporcionalidad es un concepto que se contrapone a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza implica que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Conforme a estas bases se desarrolló un análisis de la aplicación del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos del tributo, es decir, sujeto, objeto

¹⁸² Tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro en IUS 163,980.

base y tasa o tarifa, cuyo análisis se abordará más adelante, una vez se hubiese abordado el tema de la capacidad contributiva.

No obstante lo anterior, se desprende que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, elaboró un concepto del principio de proporcionalidad por oposición, en virtud que señaló que este es contrario a lo exorbitante y a lo ruinoso, indicando que los tributos deben fijar las cargas o lineamientos mediante los cuales los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo a la capacidad contributiva de cada uno de ellos. Concluyendo que la proporcionalidad tributaria se encuentra estrechamente vinculada con el concepto de capacidad contributiva de los sujetos pasivos, lo que implica necesariamente que a fin de que los tributos respeten los derechos humanos y garantías constitucionales de los contribuyentes, debiendo contener mecanismo para evaluar correctamente las cargas de los particulares considerando de manera clara y objetiva la capacidad contributiva.

Al respecto, el concepto de capacidad contributiva ha sido abordado por el Pleno de la Suprema Corte mediante la jurisprudencia por reiteración, cuyo rubro señala lo siguiente, “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”¹⁸³ en la que señala que el principio de proporcionalidad implica que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público en función de su capacidad contributiva, para lo cual el hecho imponible del tributo debe estar referido a ponderar una manifestación de capacidad contributiva, es decir, de la potencialidad real y objetiva de los contribuyentes para contribuir a los gastos públicos. De lo que es posible concluir que los presupuestos de causación de los tributos deben implicar una manifestación de naturaleza económica, vinculada con la expresión de riqueza. En consecuencia, debe existir una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable.

¹⁸³ Jurisprudencia por reiteración emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, identificada en IUS con el registro 192,849.

Es decir, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que para efectos de que un tributo sea constitucional es necesario que el hecho imponible (objeto del tributo) se encuentre vinculado con una manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, lo que se entiende como una potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, determinando que es necesaria una relación estrecha entre el objeto del tributo y la capacidad contributiva de los sujetos obligados, misma que es la unidad de medida (base) a la que se le aplica la tasa.

Ahora bien, concluido el análisis anterior, se considera conveniente retomar el análisis de la proporcionalidad respecto a cada uno de los elementos del tributo, en consecuencia tanto el sujeto, objeto, base y la tasa o la tarifa deben cumplir con el principio de proporcionalidad tributaria.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que por lo que se refiere al “sujeto” las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad contributiva, es decir, debe existir congruencia entre el gravamen y la potencialidad de sujetos pasivos para contribuir al gasto público; por lo que hace al “objeto” señaló que para que éste pudiera evaluar la capacidad contributiva del sujeto obligado ambos debían estar estrechamente vinculados; ahora bien, por lo que corresponde a la “base”, implica que toda hipótesis de tributo debe estar vinculado con actos de naturaleza económica y su posible causación debe estar referido con la manifestación de riqueza, por lo tanto es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible, la base gravable y la manifestación de riqueza, para evaluar debidamente la capacidad contributiva del sujeto que debe gravarse, es decir, aquella que implique una manifestación de riqueza; por último, por lo que se refiere a la “tasa o tarifa”, se desprende que el principio de proporcionalidad se consigue no solo con el uso de parámetros progresivos, sino también mediante porcentajes fijos.

Para finalizar con el análisis del concepto de “proporcionalidad” se considera importante comentar la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema

Corte de Justicia de la Nación, toda vez que no obstante las consideraciones y razonamientos antes expuestos, determinó que un aumento en la tasa del impuesto sobre la renta por una necesidad recaudatoria no viola la garantía de proporcionalidad tributaria, a pesar de que dicho aumento no implicó la realización de valoraciones respecto a la forma en la que el aumento de la tasa se encontraba acorde a una valoración de la capacidad contributiva de los sujetos. Esta jurisprudencia tiene el rubro “IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL AUMENTO DE SU TASA NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”¹⁸⁴ mediante la cual se establece claramente que en el aumento en la tasa del impuesto sobre la renta (elemento esencial de este tributo) del 28% al 30%, al estar vinculado con alguna necesidad presupuestaria evidenciada por el Poder Legislativo, no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

El razonamiento de la Segunda Sala es a todas luces insuficiente para sostener la constitucionalidad de una reforma a la Ley tributaria, en virtud de que no existe ningún análisis respecto a la capacidad contributiva de los particulares, lo que se estima sumamente grave, toda vez que consiste en el reconocimiento de una necesidad presupuestal que omite abordar las consideraciones respecto a la capacidad contributiva de los sujetos, siendo simplemente una justificación de carácter eminentemente presupuestaria.

Ahora bien, por lo que corresponde al concepto de equidad, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española de la Lengua establece lo siguiente:

“equidad. (Del lat. *aequitas*, *-ātis*).

1. f. Igualdad de ánimo.
2. f. Bondadosa templanza habitual. Propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley.
3. f. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.

¹⁸⁴ Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en IUS con el número de registro 161,613.

4. f. Moderación en el precio de las cosas, o en las condiciones de los contratos.
5. f. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.”

De lo anterior, se desprende que por equidad se refiere a una igualdad de ánimo, es decir, la propensión a dejarse llevar por el sentimiento del deber o de la justicia.

Por su parte, en términos del Diccionario de Derecho de Pina Vara, el término equitativo se refiere a un atributo de justicia, que cumple con la función de corregir y enmendar el derecho estricto, restringiendo algunas veces la generalidad de la Ley y otras extendiéndola, para suplir sus deficiencias con el objeto de atenuar el rigor de la misma. Asimismo, señala que Aristóteles en su obra denominada *Ética a Nicomaco* proporciona un concepto más exacto, en el que resalta la función correctiva de la Ley cuando por su generalidad precisa la adaptación al caso singular que se trate.¹⁸⁵

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha interpretado este concepto mediante la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo rubro indica “ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 5o. DE LA LEY NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”,¹⁸⁶ de la que se colige que el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que debe garantizarse un trato igual a los sujetos pasivos que tengan condiciones iguales, no así a aquellos que tengan consideraciones diferentes, por lo que no garantiza que todos los elementos patrimoniales de los contribuyentes sean valorados y considerados del mismo modo para integrar la base del impuesto.

En este mismo sentido, la tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con rubro “RENTA. EL ARTÍCULO 90, PÁRRAFO

¹⁸⁵ PINA Vara, Rafael. Op. Cit. Nota, pág. 270.

¹⁸⁶ La jurisprudencia por reiteración emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 250,808.

PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”,¹⁸⁷ se desprende claramente que el principio de equidad tributaria se encuentra vinculado con el principio de justicia, en virtud de que señala que los sujetos pasivos que se encuentran en una misma hipótesis de causación deben conservar idéntica situación frente a la disposición legal que lo regula. Lo anterior, significa que las normas tributarias deben tratar de manera igual a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación y de manera desigual a aquellos que se encuentran en condiciones diferentes. En consecuencia, considera como una obligación del legislador crear categorías de contribuyentes sustentadas en bases objetivas que justifiquen un trato diferencial a partir de las que se pueda responder a finalidades económicas, sociales, de política fiscal e incluso a fines extrafiscales.

En este mismo aspecto es aplicable la tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN”¹⁸⁸ toda vez que establece que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica que las leyes fiscales deben procurar contener los mecanismos que permitan dar un mismo tratamiento legal en cuanto a las acumulaciones, deducciones, acreditamientos y disminuciones a los sujetos pasivos que se encuentren en una misma situación jurídica, pero también, establecer los mecanismos diferenciados que permitan a aquellos sujetos pasivos que se encuentren en condiciones jurídicas desiguales contribuir a los gastos públicos de una forma justa, es decir, considerando completamente las condiciones desventajosas en las que se encuentran. Asimismo, determina claramente que la garantía de equidad tributaria tiene el mismo nivel jerárquico que la garantía de igualdad descrita en otros artículos constitucionales, precisando que la equidad tributaria es una manifestación del

¹⁸⁷ La tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 2000450.

¹⁸⁸ La tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 176,712.

derecho humano de igualdad, sin que esto implique una superioridad respecto del mismo.

Ahora bien, respecto al principio de equidad en materia tributaria se indica que su alcance no solo abarca a las normas que se refieren a elementos para la determinación del pago de los tributos, sino que comprende aquellas disposiciones legales que trascienden la determinación del monto de pago. En este sentido, es aplicable la tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro establece lo siguiente “EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”,¹⁸⁹ toda vez que de esta se desprende que el Poder Judicial ha pretendido que se otorgue plena vigencia a las garantías constitucionales en materia tributaria, para lo cual ha señalado que el alcance de la garantía de equidad tributaria no se encuentra circunscrita a la determinación de alguno de los elementos esenciales del tributo, sino que también ha señalado que la misma incluye la determinación de cualquier obligación sustantiva mediante la cual se altere la referente al pago de alguna contribución, por lo que aún tratándose de estas, la actuación de la autoridad debe respetar los derechos humanos en materia tributaria.

Por último, se considera importante señalar que el Poder Judicial ha manifestado que existe una diferencia muy clara para evaluar la equidad de los impuestos directos e indirectos, señalando que los impuestos directos son aquellos que se encuentran enfocados a la determinación de los impuestos respecto a los sujetos pasivos que causen el tributo (impuesto sobre la renta), mientras que los impuestos indirectos son aquellos creados para que su causación se actualice por la realización de alguna actividad, con independencia de los sujetos que los causen (impuesto al valor agregado). Lo anterior, se ha determinado por la

¹⁸⁹ La tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 173,305.

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis aislada con rubro “IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. SUS DIFERENCIAS, A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA”¹⁹⁰ de la que se desprende que el derecho humano de la equidad tributaria se respeta creando los mecanismos de análisis diferentes dependiendo si se aplican a los impuestos directos o indirectos. Lo anterior, en virtud de que en el caso de los impuestos directos, la equidad se tutela estableciendo mecanismos que permitan realizar una valoración a partir de situaciones razonables y objetivas a los sujetos pasivos, es decir, mecanismos que permitan hacer valoraciones de la capacidad contributiva de los sujetos, mientras que en los impuestos indirectos la equidad se respeta en el momento en que se realiza una valoración de los supuestos de causación, tal y como podría ser sobre bienes en los que incide la tributación y no sobre sujetos, como en los impuestos directos.

c) Las contribuciones deben encontrarse establecidas en la ley.

Por último, respecto a que las contribuciones deben determinarse en una Ley, debe señalarse que conforme a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución, la única forma en la que los mexicanos se encuentran obligados a entregar una parte de sus ingresos, bienes, rentas o rendimientos al Estado para que éste se encuentre en posibilidad de pagar los gastos públicos, es que ésta se encuentre establecidas en una Ley. Lo anterior, implica que son ellos mismos, quienes por conducto de sus representantes en el Congreso (Diputados y Senadores) determinan los mecanismos a partir de los cuales entregan una parte de sus ingresos para que el Estado, en representación de la comunidad, pague los gastos públicos.

Al respecto, por Ley debe entenderse como regla de conducta o acción establecida por una autoridad a la cual se debe obediencia. Es decir, la regla establecida por el legislador, a la cual debemos acomodar nuestras acciones y

¹⁹⁰ La tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 2000806.

conductas, la que consiste en una declaración solemne del poder legislativo, que tiene por objeto el régimen interior de la nación y el interés común.¹⁹¹

En este sentido el Diccionario de Derecho, señala que por Ley puede considerarse la norma jurídica obligatoria y general dictada por legítimo poder para regular la conducta de los hombres o para establecer los órganos necesarios para el cumplimiento de sus fines, siendo que esta obra del Poder Legislativo y como tal tiene por fuente y origen la voluntad mayoritaria del mismo. Señala que conforme a lo manifestado por el jurista Del Vecchio, la Ley (racionalmente concebida) no es un mandato arbitrario de quien detenta un poder, sino la expresión de la libertad de todos aquellos que pertenecen al mismo orden jurídico y en consecuencia quedan obligadas a observarla, porque la ley constituye el registro de su misma voluntad.¹⁹²

Al respecto, se considera importante señalar que la Ley es una fuente del derecho muy importante y que en países con sistemas jurídicos de derecho escrito como México, la legislación es la más importante de las fuentes formales, misma que puede definirse como un proceso mediante el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general.¹⁹³

Sin que sea el propósito del presente trabajo, se indica que el proceso de creación de leyes se encuentra establecido en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los que determinan la entidad a la que corresponde presentar las iniciativas de leyes, así como el procedimiento para su discusión, aprobación, sanción y publicación.

Ahora bien, en materia tributaria este principio ha sido interpretado por el Poder Judicial de la Federación, por conducto de los Tribunales Colegiados de Circuito

¹⁹¹ ARREOLA Ortiz, Leopoldo Rolando. Op. Cit. pág. 1166.

¹⁹² PINA VARA; Rafael. Op. Cit. pág. 355.

¹⁹³ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho" Porrúa, México, 1992, pág. 52.

que han emitido la tesis aislada con rubro “IMPUESTOS Y CARGAS FISCALES. FACULTADES CONSTITUCIONALES”¹⁹⁴ que sostienen que en términos del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos las cargas fiscales que se impongan a los mexicanos deben estar descritas (siempre y necesariamente) en una Ley, entendiendo ésta como el producto que material y formalmente emana del Poder Legislativo, para que la determinación de los tributos sea sometido a una elección por parte de los representantes elegidos por los ciudadanos, no así por parte del Poder Ejecutivo.

En este mismo tema, se considera necesario analizar la tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con rubro “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO TUTELA QUE LA DEBIDA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UN TRIBUTO SE HAGA BAJO UN ENTORNO PROPORCIONAL Y EQUITATIVO”,¹⁹⁵ en la que ha considerado que si bien la garantía de legalidad se refiere a que todo elemento esencial del tributo debe ser establecido por el legislador para evitar que las autoridades administrativas incidan sobre su determinación, la obligación de que se cuide la manera proporcional y equitativa, no deriva de aquella (legalidad) toda vez que esto implicaría que la garantía de legalidad se convirtiera en una meta garantía, sino que deriva directamente de la garantía de proporcionalidad y equidad tributaria.

Ahora bien, de las consideraciones anteriores se desprende que la Constitución de nuestro país establece de manera clara que los mexicanos tienen la obligación y el derecho de contribuir al gasto público de forma justa, es decir, a partir de los mecanismos establecidos en Ley que contienen los mecanismos para determinar la capacidad contributiva de los obligados, mediante un tratamiento igual a los contribuyentes que se encuentren en las mismas condiciones.

¹⁹⁴ La tesis aislada emitida por Tribunales Colegiados de Circuito, se encuentra visible en IUS con el registro 255,201.

¹⁹⁵ La tesis aislada emitida por el Pleno de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 163,097.

B. La obligación tributaria en la legislación fiscal federal.

Después de haber realizado el análisis de la obligación tributaria a nivel constitucional, en la que se abordaron los límites y parámetros determinados por el constituyente para efecto de que se determinara la forma en la que los mexicanos aportarán parte de sus recursos al Estado para que éste sufrague el gasto público, a continuación se realizará un análisis de la obligación tributaria en la legislación federal, para lo cual se recurre a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

En efecto, la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos descrita en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, analizada previamente, se encuentra replicada en el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme las leyes fiscales respectivas, asimismo señala que solo mediante una Ley podrá establecerse un destino para los recursos recaudados.¹⁹⁶

De lo anterior, se desprende que en la Ley Federal también se ha establecido una obligación descrita en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en que tanto las personas físicas como las morales se encuentran obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme lo señala la ley respectiva, como la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

¹⁹⁶ Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

En este sentido, toda vez que los contribuyentes tienen la obligación de aportar al Estado una parte de su patrimonio, en el supuesto de que tal aportación sea superior a la que se establecen por las leyes, tienen el derecho de solicitar que se les devuelva las mismas, con la debida actualización e intereses su cargo, lo que se convierte en una obligación estatal.

CAPÍTULO IV. DE LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS.

Ahora bien, en el presente capítulo se elaborarán algunas definiciones de los conceptos de devolución y de pago de lo indebido, lo anterior con el propósito de identificar los principales elementos que las comprenden para estar en aptitud de elaborar una definición propia, posteriormente se realizará un análisis del marco jurídico aplicable a la devolución de impuestos, abordando diversos ordenamientos como son la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el Código Fiscal de la Federación, conjuntándolo con los principales aspectos derivados de la interpretación que al respecto ha emitido el Poder Judicial de la Federación.

En consecuencia, para iniciar la exposición de este capítulo apartado y estar en aptitud de efectuar un análisis de las disposiciones jurídicas que lo regulan, se considera oportuno efectuar un análisis a los conceptos de “devolución” y de “pago de lo indebido”.

A. Definición de “devolución” y de “pago de lo indebido”.

En este sentido, acorde a lo establecido en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, por el concepto de “devolución” debe entenderse la acción o efecto de devolver,¹⁹⁷ es decir, la acción de restituir algo a quien lo tenía en un momento anterior, la definición de mérito establece lo siguiente:

“devolución. (Del lat. *devolutiō*, -ōnis).

1. f. Acción y efecto de devolver.

~ tributaria.

1. f. *Der.* Restitución a los contribuyentes, por parte de la Hacienda pública, de las cantidades indebidamente ingresadas.”

¹⁹⁷ Conforme al Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, la definición de devolver proviene del lat. (*devolvēre*). 1. tr. Volver algo a su estado anterior. 2. tr. Restituir algo a quien lo tenía antes.

De la transcripción anterior se desprende claramente que por el concepto de “devolución” debe entenderse la acción o efecto de devolver, es decir, volver algo a su estado anterior, o bien, restituirlo a quien lo tenía antes. Asimismo, esta transcripción contiene una segunda definición aplicable a la materia tributaria, que consiste en un derecho de los contribuyentes a la restitución de las cantidades que fueron indebidamente ingresadas a la autoridad fiscal. En este sentido, es sumamente interesante que un concepto eminente fiscal haya trascendido su contexto de tal forma que haya sido incluido como un término de uso general por la Real Academia Española de la Lengua en el Diccionario de la Lengua Española, es decir como un concepto reconocido en el idioma español en cualquier ámbito de aplicación.

Ahora bien, ya descrito el concepto de devolución, se considera importante abordar el concepto de “pago de lo indebido”, toda vez que se trata de uno de los presupuestos lógicos que originan el derecho de los particulares a solicitar la devolución. En este aspecto el Diccionario de Derecho de Pina Vara establece como definición la siguiente:

“PAGO DE LO INDEBIDO.- Realización por error, de una prestación que no hay obligación de cumplir y que da lugar al derecho de repetición.”¹⁹⁸

Asimismo, el Diccionario Jurídico Razonado de Legislación y Jurisprudencia, de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, establece que por el pago de lo indebido debe entenderse lo siguiente:

“PAGA (sic) DE LO INDEBIDO.- Un cuasi contrato por el cual pagando uno por yerro una cosa que no debe, queda obligado el que la reciba a devolvérsela con sus productos. El que paga una deuda creyendo por error que la debía, como cuando uno la paga ignorando haberla ya satisfecho su procurador o mayordomo, o habérsela remitido su acreedor en su testamento, tiene derecho de repetición contra la persona a quien se pagó.”¹⁹⁹

¹⁹⁸ PINA Vara, Rafael. Op. Cit, pág 394.

¹⁹⁹ ESCRICHE, Joaquin. Op. Cit, pág 394.

En consecuencia, de las definiciones anteriores se desprende que el pago de lo indebido implica la realización o pago, por error de una contraprestación que no se debe, por lo cual adquiere quien lo recibe la obligación de devolverlo al que lo entregó, junto con sus productos.

De las consideraciones anteriores se advierte la existencia de elementos fundamentales que integran esta figura, a partir de los cuales es válido concluir que la devolución de pago de lo indebido consiste en una figura jurídica que implica la restitución efectuada por la autoridad fiscal al deudor (quien para efectos de la devolución tiene el carácter de acreedor), de la cantidad que entregó como pago de una obligación inexistente, o bien, de un importe en exceso que no se debía, lo anterior, junto con los accesorios que se hubiesen generado.

B. Los derechos fundamentales en materia tributaria en la devolución de impuestos.

Los derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad tributaria, contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal y como se indicó en el capítulo anterior, tienen como objetivo primordial otorgar certidumbre y límite a la forma en que los sujetos pasivos aportan sus recursos para que el Estado sufrague los gastos públicos. En este sentido, a efecto de respetar estos derechos fundamentales, los ordenamientos que contienen los elementos fundamentales de los impuestos, deben contener mecanismos mediante los cuales pueda valorarse de forma eficaz la capacidad contributiva los sujetos pasivos y del mismo modo deben aplicarse para todos aquellos individuos que se sitúen en esa misma hipótesis normativa.

Asimismo, los derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad no se encuentran restringidos a regular los mecanismos que establecen el pago de las contribuciones, sino que deben aplicarse a todas las relaciones que surgen a partir de la facultad del Estado de recaudar recursos para sufragar el gasto público, dentro de las cuales se encuentran las relaciones que surgen con motivo de la devolución de contribuciones. En este sentido, es importante que se determine la forma en la que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria regulan, limitan y determinan las facultades y actuación de la autoridad respecto de la figura de la devolución.

En efecto, si bien el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria, se encuentra vinculado de forma estrecha con los procedimientos de cálculo del importe y con el entero de las contribuciones, concretamente respecto a los mecanismos necesarios para valorar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, su aplicación en la relación que surge en la devolución de impuestos debe implicar la valoración de otro tipo de situaciones y características toda vez que se refiere a un momento posterior al entero de contribuciones. Por su parte, el principio de equidad tributaria en esta relación se refiere a la obligación de la autoridad a reintegrar las cantidades indebidamente pagadas a todos los contribuyentes que lo hubieren realizado, al situarse éstos en las mismas hipótesis normativas.

Al respecto, mediante la tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con rubro “PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA”,²⁰⁰ se indicó que la eficacia de los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributaria no se encuentra limitada ni restringida a la regulación de la obligación sustantiva de pago, sino

²⁰⁰ La tesis aislada emitida por el Pleno de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 189,285.

aplica para todas aquellas relaciones jurídicas que surgen a partir del ejercicio de la facultad tributaria, en consecuencia, la relación jurídica vinculada con la devolución de pago de lo indebido es una de las que surgen con motivo de la facultad tributaria, por lo que esta debe estar acorde a lo establecido por estos principios fundamentales. En efecto, toda vez que la aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad regulan todas las relaciones jurídicas, sustantivas y adjetivas, que surgen con motivo de la facultad tributaria, su aplicación puede consistir en una manifestación positiva y una negativa.

En este sentido, por lo que corresponde a la relación jurídica que surge por la devolución de impuestos, el derecho humano de proporcionalidad tributaria implica por un lado la prohibición a la autoridad fiscal de recaudar cantidades mayores a las que se encuentren establecidas en la Ley, por lo tanto, en el supuesto de que se realice un pago de cantidades en exceso aquella tiene la obligación de restituir esas cantidades a los contribuyentes que hubiesen realizado dicho entero de contribuciones de manera indebida.

Por otra parte, el principio de equidad tributaria tiene su manifestación negativa en la obligación que tiene el Estado de reparar la desigualdad surgida cuando un sujeto pasivo entrega cantidades superiores a las que se encuentran establecidas en la Ley, reintegrando el quebranto que sufrió en su patrimonio.

De las consideraciones anteriores se desprende claramente que por un lado el legislador ha emitido las disposiciones legales que establecen los procedimientos para que la autoridad fiscal restituya a los sujetos pasivos de forma íntegra las cantidades indebidamente enteradas, incluyendo el menoscabo que sufrieron en su patrimonio y por otro lado, la obligación para las autoridades fiscales de ejecutar de manera eficaz los procedimientos establecidos en Ley para restituir a los sujetos pasivos los recursos enterados de manera ilegal.

C. Marco jurídico de la devolución de impuestos.

La figura jurídica de la devolución de impuestos se encuentra regulada en diferentes ordenamientos legales, como lo es la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, así como en el Código Fiscal de la Federación. En este sentido, la Ley establece que los contribuyentes tienen el derecho a obtener de la autoridad fiscal la devolución de las cantidades que en calidad de impuestos hubiese enterado al Estado y que procedan en términos de las leyes fiscales.²⁰¹

De la referencia del artículo antes citado se desprende que dicha Ley únicamente reconoce el derecho de los contribuyentes de obtener de la autoridad fiscal la devolución de las cantidades que hubiesen pagado por impuestos y que correspondan según lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, así como en otras leyes fiscales.

Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 22, primer párrafo, la obligación de la autoridad de devolver las cantidades que hubiesen pagado indebidamente los contribuyentes y las que procedan conforme lo dispongan las leyes, sin que se establezca ningún tipo de limitante.²⁰²

De lo anterior se desprende que este artículo establece la obligación de la autoridad de efectuar la devolución de las cantidades que hubiesen pagado indebidamente los contribuyentes, así como aquellas que procedan conforme a las disposiciones fiscales, es decir, este artículo comprende dos supuestos en los que será procedente la devolución de impuestos, el primero consiste en que provenga de un pago de lo indebido y el segundo implica que las devoluciones procedan por así haberlo establecido las leyes fiscales.

²⁰¹ Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

...

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

²⁰² Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

En efecto, de las consideraciones anteriores, se advierte que la Ley tiene una omisión muy grave, toda vez que únicamente reconoce el derecho de los particulares a obtener la devolución de las cantidades que se hubiesen pagado en exceso siempre que la misma corresponda al pago de impuestos, excluyendo así la devolución proveniente de cualquier otra contribución de las que se describen en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, se advierte que dicha Ley únicamente reconoce la existencia de un derecho de los contribuyentes, sin establecer alguna instrumentación o regulación adicional al mismo, o bien, determinar alguna obligación adicional por parte de la autoridad, en consecuencia, se considera que la regulación contenida en la Ley es innecesaria, toda vez que se limita a reconocer la existencia de un derecho que otro ordenamiento jurídico federal describe e instrumenta.

Ahora bien, de la regulación existente en el Código Fiscal de la Federación se desprende claramente que el derecho a la devolución, se actualiza en el momento en que un contribuyente efectúa el pago de contribuciones respecto de las cuales no estaba obligado, efectuar un pago en exceso, o bien, en el momento en el que por la aplicación de las mecánicas de cálculo y procedimientos descritos en los ordenamientos legales aplicables, se obtenga un saldo a su favor.

Las diferencias anteriores han sido reconocidas en la tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con rubro “PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS”,²⁰³ en la que se señaló que en términos de lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación las autoridades fiscales se encuentran obligadas a devolver las cantidades que los contribuyentes hubieren pagado en exceso, así como las que procedieran conforma lo establecido en las leyes fiscales, estableciendo que las cantidades pagadas en exceso por los contribuyentes se denomina pago de lo indebido, mientras que las que proceden del procedimiento de cálculo descrito en

²⁰³ La tesis aislada emitida por el Pleno de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 2'002,346.

las leyes fiscales se denomina saldo a favor, misma que surge por la aplicación de la mecánica de cálculo establecida en la Ley.

Ahora bien, una vez expuesto los tipos de devolución reconocidos en las disposiciones legales en materia fiscal y mediante interpretaciones judiciales, a continuación se estudiarán los requisitos para la procedencia de la devolución, que se encuentran descritos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, para posteriormente desarrollar un análisis de las mecánicas del cálculo de la actualización de las cantidades y de los intereses a cargo del fisco federal.

D. Requisitos para la procedencia de la devolución de impuestos.

En términos de lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la devolución de impuestos se encuentra sujeta a la actualización de algunas hipótesis jurídicas y al cumplimiento de algunos requisitos formales establecidos por el legislador. Mismos que se describen a continuación.

a) Respecto a las contribuciones retenidas.

En efecto, el primer supuesto referido en el artículo 22 del Código Fiscal establece que en el caso de contribuciones retenidas la devolución se realizará a aquel sujeto al que se le hubiere retenido la misma.²⁰⁴

Al respecto, debe señalarse que en las disposiciones fiscales existen supuestos en los que el impuesto causado por algún contribuyente que realizó la conducta gravada, debe ser retenido y enterado por un tercero. A manera de ejemplo se menciona el caso de los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado, que en términos del artículo 96 de la Ley del Impuesto

²⁰⁴ Artículo 22.-... En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate.

sobre la Renta, los sujetos que realizan los pagos por la prestación de los mismos tienen la obligación de efectuar las retenciones y los enteros de las contribuciones causadas. En este caso, la devolución de impuestos se realizaría a favor del contribuyente a quien se le retuvo la contribución, en el ejemplo citado, la devolución se realizaría al contribuyente que causó el impuesto, es decir, el trabajador y no así a favor del contribuyente que efectuó la retención y realizó el entero al fisco, es decir el patrón.

Por lo tanto, en el caso de contribuciones retenidas, el derecho a la devolución corresponde a aquellos contribuyentes que hubiesen causado el impuesto, es decir, a quien se le hubiere retenido el impuesto.

El siguiente supuesto se refiere a la devolución de impuestos indirectos.

b) Respecto a los impuestos indirectos.

El siguiente supuesto establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, consiste en que respecto a los impuestos indirectos, la devolución se realizará a las personas que hubieren pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, lo anterior, siempre que no lo hayan acreditado.

Este supuesto contiene una prohibición expresa, consistente en que el sujeto a quien se le hubiere trasladado el impuesto, de forma expresa y separada o bien incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar la devolución.²⁰⁵

²⁰⁵ Artículo 22.- ... Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución.

La porción normativa analizada contiene una referencia expresa a los impuestos indirectos, por lo que se estima importante abordar y definir claramente este concepto, para lo cual se plantean las siguientes consideraciones.

En este sentido, existen varias corrientes a partir de las cuales pueden definirse los impuestos indirectos, la primera de ellas es conocida como la corriente clásica que señala que un impuesto indirecto es aquel que puede ser repercutible a algún tercero, mientras que el impuesto directo es el que no puede repercutirse a ninguna persona, por lo que únicamente corresponde al sujeto obligado su pago. En efecto, la clasificación clásica que divide a los impuestos en directos e indirectos, atendiendo al criterio de la repercusión, o bien, sus efectos, acorde a la cual los directos no se repercuten, mientras que los indirectos sí se repercuten, atendiendo a criterios administrativos los directos gravan ingresos mientras que los indirectos se refieren al consumo.²⁰⁶ Conforme a lo señalado por Raúl Rodríguez Lobato esta definición tiene más un carácter económico que jurídico, por lo que causa un problema de imprecisión que provoca mucha confusión, sin embargo, al ser la más utilizada en el medio cuenta con mucha difusión.²⁰⁷

Por otro lado, la corriente moderna respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton Giannini, señalan que tomar como criterio diferenciador la repercusión de los impuestos a un tercero es inexacto, toda vez que consideran que todos los gravámenes pueden ser repercutidos, en consecuencia proponen que el criterio correcto consiste en determinar que los impuestos directos gravan los rendimientos, mientras que los indirectos gravan los consumos, es decir, los impuestos directos gravan ganancias, utilidades, beneficios o utilidades, por su parte los impuestos indirectos inciden sobre los ingresos vinculados con operaciones de consumo.²⁰⁸

²⁰⁶ URESTI Robledo, Horacio. Op cit. Pág. 71.

²⁰⁷ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal", OXFORD, México, 2001, pág. 67.

²⁰⁸ VIZCAINO Arrijoa, Adolfo. "Derecho Fiscal", Themis, México, 2000, pág. 476.

Al respecto, el autor Flores Zavala señala que la clasificación tradicional de los impuestos los clasifica en impuestos directos e indirectos, señalando que los primeros son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar de manera inmediata al verdadero contribuyente, eliminando a todo intermediario entre el causante y el fisco, por lo que la calidad de sujeto pasivo y pagador de impuestos confluyen en un mismo sujeto. Por otro lado, tratándose de los impuestos indirectos el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, es decir, derivado de que el legislador grava a un sujeto con pleno conocimiento de que trasladará el tributo al pagador, se confunden la calidad de sujeto del impuesto y el pagador son distintas. Continúa manifestando que desde el punto de vista administrativo los impuestos directos recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravando situaciones normales, permanentes, las que de alguna forma son estables, por lo que puede elaborarse una lista de sus causantes. Por su parte, los impuestos indirectos gravan la ocasión de un hecho, acto, cambio aislado o accidental, por lo que no es posible elaborar listas con los causantes de estos tributos.²⁰⁹

Acorde a lo señalado por Hugo Carrasco Iriarte los impuestos indirectos tienen la ventaja de que son poco sensibles para quienes los pagan, por que se disimulan en el precio de las cosas o productos, son más productivos que los impuestos directos al permitir el desarrollo económico del país, pueden gravar a toda la población, tienen gran elasticidad, es factible aumentar su rendimiento con una elevación de cuotas, son menos impopulares que los impuestos directos y son cómodos para los contribuyentes pues los pagan en el momento en el que adquieren mercancía. Por otro lado, señala como desventajas de los impuestos indirectos que no son justos por que pesan más sobre las clases con escasos recursos, no tienen la fijeza que los impuestos directos, los gastos para su percepción son muy elevados pues se requiere mucho personal para su administración, ocasionan molestias entre la población por la necesidad de

²⁰⁹ FLORES Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 249 – 251.

controlarlos, desmoralizan a la industria en el supuesto de tener cuotas demasiado altas.²¹⁰

Por otro lado, el economista Roberto Montero Granados, catedrático de la Universidad de Granada indica que los impuestos indirectos son aquellos que gravan la capacidad de renta de forma indirecta, a través de índices como el consumo o el movimiento transfronterizo de bienes, mencionando que las figuras impositivas indirectas más relevantes son el impuesto al valor agregado (IVA), los impuestos especiales (IE) que consisten en un conjunto de tributos sobre el consumo de ciertos bienes, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITPAJD) y los impuestos a la importación.²¹¹ Finalmente, Gregorio Sánchez León considera que los impuestos indirectos, contrario a lo que sucede en los directos, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico definitivo del impuesto, toda vez que el sujeto pasivo mediante un incremento en el precio del acto gravado, traslada este tributo al consumidor final quien termina pagando este tributo.²¹²

En este sentido, el Poder Judicial de la Federación ha emitido tesis aisladas de las que se desprenden elementos para integrar una definición de los impuestos indirectos, como lo emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro establece que ESPECTÁCULOS PÚBLICOS EN EL DISTRITO FEDERAL. OBJETO Y NATURALEZA DEL IMPUESTO RELATIVO,²¹³ de la que se desprende que el objeto de los impuestos indirectos, como lo es el de espectáculos públicos, no se aprecia de forma directa, ni puede medirse de manera positiva, toda vez que únicamente se advierte de manera indirecta, ya que a pesar de que el contribuyente que realiza algún acto jurídico es quien causa el tributo, quien lo paga es aquel que consumidor que termina absorbiendo el mismo

²¹⁰ CARRASCO Iriarte, Hugo. "Diccionarios jurídicos temáticos", A-J, OXFORD, México, 2002, pág. 526.

²¹¹ Consultado en la página de internet <http://www.ugr.es/~montero/esp2/tema5.pdf>, el día 3 de septiembre de 2013.

²¹² SANCHEZ León, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano", Cárdenas Editor, México, 2000, pág. 286.

²¹³ La tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 173,027.

al pagar el producto o servicio adquirido. Por ejemplo, por lo que se refiere al impuesto a los espectáculos públicos quien causa el tributo es quien lo organiza, sin embargo, el que lo paga, es decir quién resiente la carga impositiva, es aquel que adquiere el boleto de acceso al evento, toda vez que aquí absorbe el tributo en el costo de los boletos adquiridos para acceder al evento.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido criterios en los que se desprende que los impuestos indirectos no aprecian directamente la manifestación de riqueza, solamente pueden advertirla de manera indirecta, toda vez que el sujeto que causa el tributo al actualizar la conducta gravada no es quien lo paga, toda vez que quien lo sufraga es el consumidor final.

Por lo anterior, es válido concluir que un impuesto indirecto es aquel que grava el consumo de los contribuyentes, denominándose indirecto en virtud de que no repercute de forma directa sobre los ingresos, sino sobre los costos de producción y de venta de los contribuyentes y se traslada al consumidor final a través de los precios. Se establecen por la autoridad fiscal sobre la producción, venta, compra o uso de bienes y servicios. Así como se refieren que gravan el consumo, no afecta de manera directa los ingresos o riqueza de un contribuyente en específico, sino recae sobre el costo de algún producto o mercancía. Es decir, son aquellos que se vinculan con la producción, el tráfico y consumo de mercancías, por lo tanto, se trasladan al consumidor final mediante los precios al público, su determinación no contempla al sujeto pasivo.

Ahora bien, por lo que corresponde a la condición que se analiza en el presente apartado, se advierte que la devolución será efectuada al contribuyente a quien se le hubiere trasladado el impuesto indirecto (de forma expresa y por separada, o bien como parte del precio) no así a quien lo hubiese causado. Es decir, la solicitud de devolución será procedente cuando sea promovida por el consumidor

final, es decir, el contribuyente a quien se le hubiere trasladado el impuesto, lo hubiese pagado y siempre que no lo hubiere acreditado.

- c) Devolución de impuestos en cumplimiento a resolución administrativa o sentencia firme.

Al respecto, el artículo 22, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que en el caso de que el pago de lo indebido se hubiere realizado a partir de un acto de autoridad, el derecho a la devolución del mismo nacerá en el momento en el que dicho acto de autoridad se anule mediante una resolución emitida por autoridad administrativa o judicial competente, que haya quedado firme.²¹⁴

En este sentido, el Poder Judicial de la Federación, por conducto del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, emitió la tesis aislada cuyo rubro señala **CONTRIBUCIONES. EL DERECHO A SU DEVOLUCIÓN NO ESTÁ SUJETO A LA EMISIÓN DE UNA RESOLUCIÓN QUE LA DECLARE PROCEDENTE**,²¹⁵ de la que se desprende que el derecho de los contribuyentes a obtener la devolución de impuestos nace desde el momento en el que efectúa algún pago de contribuciones respecto del cual no están obligados, es decir, respecto del cual no existía fundamento jurídico alguno a partir del cual se desprendiera la obligación de efectuarlo, también señala que no es necesaria la emisión de alguna resolución o acto de autoridad mediante el cual se reconozca su existencia, toda vez que el derecho a la devolución surge por el propio pago de lo indebido. En este sentido, la tesis de mérito establece que no existe contradicción respecto del nacimiento del derecho a la devolución del pago de lo

²¹⁴ Artículo 22.- ...

...

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del penúltimo párrafo de este artículo.

²¹⁵ La tesis aislada emitida por Tribunales Colegiados de Circuito se encuentra visible en IUS con el registro 186,313.

indebido por las cantidades que se hubieran pagado con motivo de un acto de autoridad que hubiese sido declarado nulo, en virtud de que la presunción de legalidad de todos los actos administrativos, prevista en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, implica que hasta el momento en el que se termina esta presunción y se declara la nulidad del acto que la determinó, es que válidamente puede surgir el derecho a la devolución.

E. Plazos para efectuar la devolución de pago de lo indebido.

El artículo 22, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que la devolución del pago de lo indebido se realizará dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presentó la solicitud de devolución ante autoridad competente, siempre que contenga los datos correctos, completos, incluyendo los que corresponden a la cuenta de depósito en la institución de crédito, dicho plazo comenzará a computarse a partir de que se presente la solicitud de devolución.²¹⁶

Al respecto, debe observarse que a pesar de que esta disposición establece que la devolución se realizará dentro del plazo de cuarenta días, es omisa en señalar de manera precisa la consecuencia ante el incumplimiento anterior, por parte del servidor público responsable, por lo que se trata de una norma imperfecta. En efecto, si bien el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación establece que la devolución no realizada en este plazo causará intereses a cargo del fisco federal, en el artículo 22 del mismo ordenamiento no existe una consecuencia para el funcionario responsable ante el incumplimiento de este plazo. Lo anterior, toda vez

²¹⁶ "Artículo 22.- ...

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código;

que la consecuencia ante el incumplimiento, consistente en los intereses a cargo del fisco federal, son cubiertos con recursos del erario público, no así con recursos del funcionario público responsable de este incumplimiento.

En este sentido, se considera que el incumplimiento de esta norma podría implicar alguna omisión a las obligaciones establecidas en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. Lo anterior, en virtud de que su artículo 8 establece que los servidores públicos tienen la obligación de cumplir el servicio que le haya sido conferido, las leyes, la normatividad que se encuentre vinculada con el manejo de recursos económicos, así como ejercer debidamente las facultades que le hayan sido conferidas para el desempeño de su cargo.²¹⁷ Por lo anterior, con independencia de que el sexto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, carezca de una consecuencia clara ante su incumplimiento, existe un ordenamiento en el que se establece que el incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, incumplir con lo establecido en Ley, será sancionado por la Ley.

Ahora bien, a pesar de que el artículo 22, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación es muy claro en precisar que agotado este plazo la autoridad fiscal deberá efectuar las devoluciones que procedan, también es claro que tiene la facultad de requerir la información que considere pertinente para resolver las mismas. Dichos requerimientos de información deberán realizarse por la autoridad dentro del plazo de veinte días, computado a partir del momento en que se hubiere presentado la solicitud de devolución, para lo cual otorgarán un plazo

²¹⁷ "ARTICULO 8.- Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones:

- I.- Cumplir el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión;
- II.- Formular y ejecutar los planes, programas y presupuestos correspondientes a su competencia, y cumplir las leyes y la normatividad que determinen el manejo de recursos económicos públicos;
- III.- Utilizar los recursos que tenga asignados y las facultades que le hayan sido atribuidas para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, exclusivamente para los fines a que están afectos;

idéntico para que los contribuyentes cumplimenten los mismos y proporcionen la información que hubiera sido solicitada por la autoridad.

Asimismo, se establece la posibilidad de que la autoridad requiera por una nueva y única ocasión a los contribuyentes la información que considere necesaria, mismo que se deberá notificar en un plazo de 10 días a partir de que se hubiere cumplido el requerimiento anterior, otorgando un plazo idéntico al contribuyente para su cumplimentación y proporcionar la información que hubiese sido requerida en esta segunda ocasión.

En este sentido, se desprende claramente la posibilidad de que la autoridad ejerza su facultad de comprobación y requiera a los particulares la información que considere necesaria para efectos de resolver las solicitudes de devolución, sin embargo, el ejercicio de dicha facultad se encuentra supeditada a que se realice dentro de los plazos, con las limitantes y características señaladas en esta disposición. Por lo que en principio la práctica de requerimientos fuera de los plazos establecidos, implicaría que los mismos fueren ilegales, al no haber sido emitidos dentro del plazo establecido por esta disposición. Lamentablemente, toda vez que no existe una sanción ante el incumplimiento de esta previsión, en la realidad lo que acontece es que la autoridad emite los requerimientos fuera de los plazos establecidos, o bien, en el caso de no emitirlos, emite resolución mediante la cual niega la solicitud de devolución sin que hubiere mediado requerimiento de información.

F. Notificación de los requerimientos de información.

Acorde a las disposiciones legales aplicables a partir del año de 2014, la notificación de los requerimientos de información en materia de solicitudes de devolución realizados por la autoridad fiscal será realizada mediante el sistema de notificación electrónico denominado “Buzón Tributario”, en este sentido los

contribuyentes deberán cumplimentar dichos requerimientos mediante el mismo sistema.²¹⁸

En efecto, a partir del 1° de enero de 2014 se incorpora al ámbito fiscal el sistema de notificaciones electrónicas denominado “Buzón Tributario”.²¹⁹ Lo anterior, en virtud de que conforme a lo establecido en términos del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y morales que se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un Buzón Tributario, que consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, www.sat.gob.mx. Al respecto, se precisa que dicho buzón consiste en un sistema electrónico mediante el cual se realizará la notificación de oficios electrónicos emitidos por la autoridad fiscal, es decir, un sistema electrónico al que tiene acceso el contribuyente al ingresar al portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria www.sat.gob.mx, debiendo proporcionar su clave en la sección denominada “Mi Portal”, autenticarse con su Firma Electrónica Avanzada (FIEL).²²⁰

En este sentido, el procedimiento establecido en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, previo a la notificación mediante el “Buzón Tributario” la autoridad enviará una notificación electrónica a alguno de los sistemas electrónicos que hubiese elegido el contribuyente entre las opciones autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, en el cual se informará que tiene notificaciones pendientes en su “Buzón Tributario”, motivo por el cual los contribuyentes tienen la obligación de consultarlo

²¹⁸ Art. 22...

Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación.

²¹⁹ Acorde a lo establecido en el artículo segundo transitorio, fracción VII, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, el buzón tributario entrará en vigor a partir del 30 de junio de 2014 para las personas morales y del 1° de enero para las personas físicas.

²²⁰ ARTÍCULO 17-K. Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria,...

dentro del plazo de tres días después de que hubiesen recibido el aviso electrónico.²²¹

Asimismo, el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación establece que las notificaciones personales se realizarán en el domicilio fiscal del contribuyente, en el que haya señalado ante las instituciones del sistema financiero o bien, mediante el sistema electrónico denominado Buzón Tributario.²²²

Asimismo, el mismo artículo establece que en el supuesto de que el contribuyente no entre a su “Buzón Tributario” en el plazo de tres días, la notificación se entenderá practicada al cuarto día después de que hubiese sido enviada la resolución digital al buzón.²²³ Derivado de lo anterior, en el caso de que el contribuyente no entre a su Buzón Tributario, no despliegue el oficio y no genere ningún acuse electrónico, la notificación personal se tendrá realizada al cuarto día después de enviada la resolución electrónica. De lo que se advierte la posibilidad de que existan actuaciones que vulneren flagrantemente los derechos humanos y garantías individuales de los contribuyentes, toda vez que podría darse el supuesto de que un contribuyente no recibiera el aviso electrónico mediante el cual se le informe que le fue enviada una notificación a su Buzón Tributario, por lo

²²¹ ARTÍCULO 17-K. ...

I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

²²² Art. 134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

²²³ Art. 134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

...

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

que no entre a consultar dicho buzón en un periodo de 4 días, y a pesar de ello se le tenga por notificado algún acto que afecte su esfera jurídica.

Por otro lado, este mismo artículo 134 señala la existencia de dos acuses de recibo que emitirá el contribuyente, el primero de ello consiste en el documento digital con firma electrónica que emitirá el contribuyente al momento de abrir el documento digital que hubiese recibido,²²⁴ mientras que el segundo implica que el acuse de recibo podrá consistir en el documento digital con firma electrónica que genere el contribuyente al autenticarse en el medio por el cual se le hubiese enviado el documento electrónico, es decir, el “Buzón Tributario”.²²⁵

Al respecto, se advierte que en ambos casos el contribuyente podrá generar el acuse de recibo electrónico con su Firma Electrónica, ya sea al abrir el documento que le enviaron o bien, al momento de entrar a la aplicación de Buzón Tributario, sin embargo, en ambos casos se desconoce si el contribuyente está consciente de que está generando un archivo electrónico que será un acuse de recibo empleando su FIEL respecto de los actos administrativos enviados, sin que existe una manifestación de la voluntad libre, enterada y libre de vicios.

Ahora bien, en este mismo orden de ideas, la autoridad notificará los requerimientos de información vinculados con las solicitudes de devolución mediante el Buzón Tributario y en este sentido, los contribuyentes deberán cumplimentar los requerimientos y presentar la información que hubiera sido solicitada mediante el mismo sistema electrónico, toda vez que se pretende que el “Buzón Tributario” funcione como un medio de intercambio de información entre la autoridad y los contribuyentes. En este sentido se precisa que no existe

²²⁴ Art. 134.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

²²⁵ Art. 134.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

disposición jurídica alguna mediante la cual exista una obligación de la autoridad de emitir un acuse de recibo con la FIEL de algún funcionario público facultado para lo mismo, por lo que se estima que dicho acuse únicamente contendrá el sello digital de la autoridad, es decir, un procedimiento similar al que se usa en la presentación de las declaraciones fiscales.

En este sentido, existe un gran interés y expectativa por la forma en la que se incluyen las herramientas tecnológicas para transformar las relaciones jurídicas en nuestro país, incluyendo la tributaria, toda vez que la tecnología bien aplicada facilita y mejora las relaciones jurídicas. Sin embargo, la aplicación de herramientas tecnológicas debería estar sustentada en plataformas tecnológicas eficientes y un marco jurídico robusto que permitan que estas prácticas sean eficientes.

En efecto, lo anterior implica que sería fundamental que la mayor parte de la población tuviera acceso garantizado a las herramientas tecnológicas²²⁶, así como que las aplicaciones tecnológicas estuvieran construidas en estructuras cibernéticas o plataformas eficientes, seguras y probadas. En cualquier otro escenario resultaría iluso pensar que la incorporación de los sistemas tecnológicos a la materia fiscal proporcionará beneficios. En efecto, en un realidad en la que cerca del 6 por ciento de la población ha realizado transacciones por internet, la incorporación de estas tecnologías solo será aprovechada por ese porcentaje ínfimo de la población, dejando fuera a la gran mayoría, lo que implica una manifestación reiterada de uno de los vicios de este país, que consiste en que son pocos los mexicanos que contribuyen a su desarrollo. Lo anterior, con el propósito de garantizar el empleo correcto y eficiente de estas herramientas tecnológicas, evitando cualquier irregularidad, intermitencia o deficiencia en la prestación de

²²⁶ Acorde al INEGI cerca del 30% de los hogares en México tienen acceso a computadora, cerca del 24% tienen acceso a internet y cerca del 6% ha realizado transacciones vía internet. Consultado en la página de internet del INEGI <http://www3.inegi.org.mx/sistemas/temas/default.aspx?s=est&c=19007>, visitado el 6 de noviembre de 2013.

servicio que pudiera motivar la promoción de algún litigio por el perjuicio causado a los particulares generado por el servicio deficiente.

G. Mecánica de cálculo para la actualización de cantidades.

Ahora bien, una vez descritas las características y algunos requisitos para la procedencia de la devolución de impuestos, en este apartado se desarrollará un análisis del procedimiento de cálculo de la actualización que se encuentra regulado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, respecto a la actualización de las cantidades pagadas de manera indebida, debe observarse lo establecido en los artículos 17-A y 22 decimosegundo párrafo, ambos del Código Fiscal de la Federación. En efecto, en términos del artículo 17-A²²⁷ las cantidades que se deban pagar al erario público en calidad de contribuciones y aprovechamientos, así como las que el Estado deba devolver, deben actualizarse por el paso del tiempo así como por los efectos inflacionarios que se haya presentado en el país.

En efecto, este artículo establece que el importe de las devoluciones que deba efectuar el fisco federal se actualizarán de manera mensual, para lo cual se determinarán los meses que comprenden el periodo de actualización, se obtendrá el factor de actualización con el resultado de dividir el índice nacional de precios al consumidor²²⁸ del mes anterior al más reciente del periodo, entre el índice que corresponda al anterior al mes más antiguo del mismo, una vez obtenido este

²²⁷ Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

²²⁸ INPC.- Índice publicado en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 17 del mes siguiente, se publica por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, conforme al artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

factor de actualización se aplicará a la cantidad histórica para obtener su importe actualizado.

Respecto a los conceptos de “período” y de “mes anterior al más reciente” existe una tesis aislada emitida por el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa del Sexto Circuito, cuyo rubro establece ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS O DE DEVOLUCIONES A CARGO DEL FISCO FEDERAL. SIGNIFICADO DE LA EXPRESIÓN "MES ANTERIOR AL MÁS RECIENTE" DEL PERIODO,²²⁹ en la que se determinó que la expresión “periodo de actualización” se refiere al lapso de tiempo por el cual se va a actualizar las cantidades, mismo que se encuentra integrado por los meses que lo comprenden, por su parte el concepto de “mes anterior al más reciente” se refiere a aquel que antecede al último que concluyó, precisando que salvo en casos especiales, no puede ser el anterior al que se está realizando el cálculo de la actualización, toda vez que es poco probable que ya se cuente con la publicación del INPC que corresponda.

Ahora bien, por lo que corresponde al procedimiento de actualización de la devolución, se considera necesario consultar el artículo 22, decimo segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación,²³⁰ que establece claramente la definición del periodo de actualización, en este sentido el artículo establece lo siguiente:

Del artículo anterior, se desprende claramente que en el caso de la devolución el periodo de actualización será aquel comprendido desde el mes en el que se

²²⁹ La tesis aislada emitida por el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa del Sexto Circuito se encuentra visible en IUS con el registro 183,643.

²³⁰ Artículo 22.- ...

...

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

realizó el pago de lo indebido (o se presentó la declaración de saldo a favor) hasta el mes en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Es decir, el primer mes de éste periodo será aquel en el que se hubiere realizado el pago de lo indebido o bien, en el que se hubiese presentado la declaración que contenga el saldo a favor y el último mes del periodo será aquel en el que se hubiera puesto a disposición del contribuyente el importe de la devolución.

En este sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido tesis aislada cuyo rubro establece DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ACTUALIZADAS, AUN CUANDO ÉSTE NO LO SOLICITE (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 17-A, 22, PÁRRAFO OCTAVO, Y 22-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTES EN 2005).²³¹ De la que se desprende claramente que el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contiene una manifestación en sentido positivo, que consiste en que las contribuciones deben contener un procedimiento mediante el cual se valore objetivamente la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, así como una manifestación negativa, la cual implica que la autoridad fiscal tiene prohibido recaudar tributos que no se encuentren establecidos en una Ley, obligándola a que en caso de que recaude contribuciones de manera indebida debe reintegrarlas a los contribuyentes que las pagaron, junto con la actualización que corresponda, toda vez que ésta es una de las formas en las que se restituye a los contribuyentes el pleno ejercicio del derecho fundamental y garantía individual de proporcionalidad tributaria.

En este orden de ideas, resulta claro que el incumplimiento de devolver las cantidades pagadas indebidamente con la actualización correspondiente, con el argumento de que el sujeto pasivo omitió solicitar la devolución de las cantidades

²³¹ La tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 2000567.

actualizadas, resulta transgresor del derecho humano en materia tributaria de proporcionalidad, toda vez que la falta de solicitud en este sentido no libera a la autoridad fiscal de su obligación del debido cumplimiento de la Ley.

Por lo anterior, es válido concluir que la devolución de cantidades pagadas indebidamente debe realizarse con la actualización que corresponda, toda vez que se trata de un derecho fundamental de los contribuyentes, establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, al tratarse de una manifestación negativa del principio de proporcionalidad tributaria, así como una obligación de la autoridad fiscal, que se encuentra definida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Desprendiéndose claramente que el derecho humano de los contribuyentes no es renunciable y la obligación de la autoridad no se encuentra sujeta a negociación, o bien, se encuentre condicionado a que así lo solicite el sujeto pasivo, toda vez que lo anterior volvería nugatorio el derecho a la devolución de cantidades pagadas indebidamente, así como el derecho fundamental de la proporcionalidad tributaria.

H. Naturaleza jurídica de la actualización de cantidades.

Se estima importante recalcar la naturaleza jurídica de la actualización de las cantidades pagadas indebidamente al fisco federal, toda vez que la devolución de un importe menor al actualizado podría implicar el incumplimiento de obligación, la violación del derecho fundamental de proporcionalidad tributaria de los contribuyentes, así como el hecho de que la cantidad pagada indebidamente no hubiese sido devuelta de manera total y completa al sujeto pasivo.

En este sentido, la actualización de las cantidades en materia fiscal se regula en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, que establece que las

contribuciones y las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizarán por el transcurso del tiempo y los efectos inflacionarios sufridos en el país. De lo anterior, se advierte que el origen de la actualización tanto de las contribuciones que se pagan al erario público, como de las devoluciones a cargo del fiscal está contenido en el mismo artículo.

Ahora bien, en virtud de que conforme a lo establecido en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, no existe una manifestación expresa respecto a la naturaleza jurídica de la actualización, se recurre al artículo 17-A, cuarto párrafo del mismo ordenamiento, que establece que las cantidades actualizadas conservarán la misma naturaleza de lo que se actualizó.²³²

En este mismo sentido, se encuentra la interpretación efectuada por el Poder Judicial de la Federación, que ha determinado que la actualización, comparte la naturaleza de la cantidad que se actualizó, es decir, tanto de contribución o del pago de lo indebido, dicha interpretación se efectuó por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la tesis aislada cuyo rubro establece CONTRIBUCIONES. LA CANTIDAD ACTUALIZADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL CONSERVAR LA NATURALEZA JURÍDICA DE AQUÉLLAS, CONSTITUYE UN MEDIO PARA CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO.²³³ Asimismo, resulta aplicable las tesis aisladas emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo rubro señalan CONTRIBUCIÓN. SU MONTO ACTUALIZADO EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONSERVA LA NATURALEZA JURÍDICA DE AQUÉLLA Y, POR TANTO, ES UN MEDIO DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO y ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE CONTRIBUCIONES. LA CIRCUNSTANCIA

²³² Artículo 17-A.- ...

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

²³³ La tesis aislada emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 184,176.

DE QUE SIRVA DE BASE PARA CALCULAR LOS RECARGOS Y LAS MULTAS, NO REVELA UNA DOBLE O TRIPLE SANCIÓN.²³⁴

De las tesis aisladas antes transcritas, emitidas por el Pleno y por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se desprende claramente que la figura de la actualización consiste en calcular el valor real de aquellas cantidades que no hubiesen sido enteradas dentro del plazo legal establecido para ello, en consecuencia, la parte actualizada conserva la naturaleza jurídica de la contribución. En efecto, el cálculo de la actualización surge por el incumplimiento de pago en tiempo y forma de la contribución, considerando el transcurso del tiempo así como la inflación experimentada en el país, con el objetivo de dar un valor real a la contribución en el momento en el que se pague.

De lo anterior, claramente se colige que la cantidad actualizada conserva la misma naturaleza jurídica que tiene la cantidad que se actualizó, es decir, tiene la misma que antes de la aplicación de los cálculos para efectuarla, adicionalmente a lo anterior, conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, las cantidades actualizadas conservan la misma naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización, por lo que continúan teniendo la naturaleza de contribuciones, a diferencia de los recargos y sanciones que aunque participan de la misma, constituyen accesorios.

Ahora bien, por lo que se refiere a la naturaleza de la actualización de cantidades pagadas indebidamente, conforme a las consideraciones antes vertidas conserva la misma naturaleza de la cantidad que se actualizó. Lo anterior, toda vez que se trata de un procedimiento que se encuentra regulado en la misma disposición jurídica, tiene como propósito reconocer el transcurso del tiempo, así como los efectos de la inflación experimentada en el país.

²³⁴ Las tesis aisladas emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentran visibles en IUS con los registros 193,908 y 193,942, respectivamente.

En este sentido, las cantidades pagadas indebidamente, así como la parte que corresponde a su actualización tienen la misma naturaleza, constituyendo un mismo concepto, por lo que de ninguna manera es lógico que la autoridad fiscal les otorgue un tratamiento diferenciado, pretendiendo justificar la omisión de su cálculo en el hecho de que el contribuyente no lo haya solicitado, o bien que no lo calculó al momento de presentar su solicitud de devolución, toda vez que el derecho fundamental en materia tributaria de la proporcionalidad tributaria, en su manifestación negativa, no es renunciable por el contribuyente y debe ser respetado por la autoridad en todo momento.

I. Mecánica de cálculo de intereses a cargo del fisco federal.

Ahora bien, una vez desarrollado el proceso de actualización para la devolución de cantidades, en el presente apartado se analizará la mecánica de cálculo de los intereses a cargo del fisco federal.

En este sentido, el procedimiento se encuentra regulado en el artículo 22-A²³⁵ del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que en el supuesto de que los contribuyentes presenten una solicitud de devolución y la misma no se realice dentro de los plazos establecidos en el artículo 22 del mismo ordenamiento, la autoridad fiscal pagará intereses al contribuyente conforme a la tasa prevista en el artículo 21 del mismo ordenamiento.

Del artículo 22-A se desprende que los intereses vinculados con las solicitudes de devolución se calcularán a partir de que hubiere transcurrido el plazo que corresponda del artículo 22 del código, la tasa de cálculo será la que se establezca en el artículo 21 del mismo ordenamiento.

²³⁵ Artículo 22-A. Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada.

...

En este sentido, este artículo establece que la tasa de recargos aplicable a las cantidades a cargo de los contribuyentes, será la que resulte de sumar las que correspondan a cada uno de los meses de cada año que hubieren transcurrido²³⁶.

Al respecto, a efecto de exponer con mayor claridad se señala como ejemplo que la tasa de recargos por mora mensual para el ejercicio fiscal de 2014 es la que resulte de sumar un cincuenta por ciento de aquella que fije de manera anual el Congreso de la Unión en la Ley de Ingresos de la Federación. Por lo tanto, toda vez que el Congreso en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, en su artículo 8, estableció que la tasa para recargos por mora es del 0.75% y el cincuenta por ciento de esta tasa es de 0.38%, la tasa para calcular los recargos de las contribuciones y los intereses a cargo del fisco federal es de 1.13%, resultado de la suma de las cantidades antes descritas. Esta operación se ejemplifica en la siguiente tabla.

0.75	+	0.38	=	1.13
------	---	------	---	-------------

Por lo anterior, para efecto de la tasa de recargos por mora en el ejercicio de 2014, la tasa es de 1.13%, misma que en términos del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación se aplicará por cada mes en el que la autoridad no realice la devolución de impuestos, éste se computará a partir de que hubiese transcurrido el plazo para hacer efectiva su devolución.

²³⁶ Artículo 21. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, para tal efecto, la tasa se considerará hasta la centésima y, en su caso, se ajustará a la centésima inmediata superior cuando el dígito de la milésima sea igual o mayor a 5 y cuando la milésima sea menor a 5 se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado.

Ahora bien, en el caso de que la devolución haya sido negada por la autoridad y posteriormente autorizada mediante la emisión de una resolución administrativa o sentencia emitida por autoridad judicial que se encuentren firmes, el cálculo del mismo se realizará a partir de que se negó la autorización de devolución, o bien, desde que venció el plazo para emitir su resolución, en términos del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación.²³⁷

En el supuesto de que el contribuyente no hubiere presentado la solicitud de devolución y esta resulte procedente conforme lo dispuesto mediante una resolución o una sentencia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido tesis aislada con rubro INTERESES MORATORIOS POR DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL ARTÍCULO 22-A, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA,²³⁸ mediante la cual señaló el plazo en el que se computará el plazo para el cálculo de los intereses.

En este supuesto, se advierte que el plazo en el que procedería el cálculo del importe de intereses a cargo del fisco federal podría resultar sumamente amplio, toda vez que para que una resolución administrativa o bien, una sentencia emitida por autoridad judicial queden firmes, es necesaria la promoción y conclusión de diversos medios de defensa ordinarios (juicios de nulidad) y seguramente la de

²³⁷ Artículo 22-A. ...

Quando el contribuyente presente una solicitud de devolución que sea negada y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:

I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

II. Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.

²³⁸ La tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 166,404.

algún amparo directo por parte del contribuyente, o bien, recurso de revisión por la autoridad, lo que implica que el procedimiento judicial podría durar varios años.

J. Plazo en el que se generan los intereses a cargo del fisco federal.

Acorde a lo establecido en el artículo 22 quinto párrafo²³⁹ del Código Fiscal de la Federación, el cómputo de los intereses a cargo del fisco federal se calcularán hasta por el plazo de cinco años.

En efecto, este párrafo del artículo 22 contiene un límite al cómputo de los intereses a cargo del fisco federal, que si bien puede interpretarse como restricción que defiende los intereses del erario público, lo cierto es que implica un límite para el derecho humano de proporcionalidad tributaria de los contribuyentes, toda vez que en el caso de que por demora, retraso, ineficiencia o corrupción de las autoridades administrativas o judiciales, no se realice la devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco federal en este plazo se lesiona gravemente los intereses de los contribuyentes. Lo anterior, considerando que el o los litigios mediante los que se combata la negativa de la devolución por parte de la autoridad, deberán resolverse de manera definitiva y ejecutarse dentro del plazo de cinco años, en efecto, toda vez que el cumplimiento de la sentencia podría efectuarse fuera de este plazo. El cálculo de los intereses implicará una restitución parcial de los efectos causados por la omisión en la devolución.

K. Naturaleza de los intereses a cargo del fisco federal.

Los intereses a cargo de la autoridad fiscal por la omisión de efectuar la devolución de manera oportuna, así como los recargos que debe pagar el contribuyente omiso tienen una naturaleza indemnizatoria, toda vez que en ambos

²³⁹ Artículo 22.- ...

...
En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en los últimos cinco años.

casos existe una obligación incumplida que provoca que al no contar con el pago en tiempo y la forma establecidos por las disposiciones fiscales se debe entregar una cantidad adicional, razón por la cual el que incumplió con su obligación debe indemnizar a la otra.

En este mismo sentido, el momento en el que se inicia el cálculo de los intereses y recargos es diferente en estos supuestos, toda vez que en el primero (intereses a cargo del fisco federal) el cómputo se realiza desde el momento en el que se presentó la solicitud de devolución, mientras que en el segundo (recargos) su cómputo se inicia desde el momento en el que el tributo debió haber sido enterado por el contribuyente.

Al respecto, la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo rubro establece INTERESES MORATORIOS Y RECARGOS FISCALES POR MORA. EL TRATO DIFERENTE EN CUANTO AL MOMENTO DE SU CÓMPUTO, PREVISTO EN EL PÁRRAFO SÉPTIMO DEL ARTÍCULO 22, EN RELACIÓN CON EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1999, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA,²⁴⁰ señala que a pesar de que el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige al legislador dar un trato similar a los intereses y recargos al participar de la naturaleza indemnizatoria, determinando mecanismos semejantes para su reparación económica, no se trata de poner en las mismas circunstancias a los contribuyentes frente al fisco federal, en consecuencia, estableció en ambos casos mecanismos similares (no idénticos) para determinar el importe de la indemnización, toda vez que se consideró la cantidad no entregada en tiempo, el lapso para computar la mora, la tasa de interés y el deber de pago de una indemnización por haber omitido el pago de lo debido, por lo que el principio de equidad se encuentra respetado al haber incorporado algunas precisiones en estos mecanismos que implican una figura

²⁴⁰ La jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra visible en IUS con el registro 183,037.

indemnizatoria, es decir, tanto en la indemnización a cargo del fisco por el retardo o la falta de la devolución de impuestos, así como en el caso de los recargos por los contribuyentes en el caso de falta de pago oportuno de las contribuciones a su cargo, aunque con diferencias en cuanto al plazo de su cálculo.

Asimismo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en esta jurisprudencia incorpora un razonamiento adicional que se considera fundamental para el desarrollo del presente trabajo, toda vez que estableció que a pesar de las similitudes respecto al cálculo de los intereses a cargo del fisco federal y de los recargos a cargo de los contribuyentes, provenían de sistemas de indemnización diferentes, por lo que se justifica que el momento a partir del cual debe computarse el plazo para su cálculo también es diferente. En este sentido, la Segunda Sala en la jurisprudencia antes citada, manifestó lo siguiente:

“...Además, al corresponder dichos intereses y recargos a sistemas diferentes de indemnización, se justifica que el momento a partir del cual deban cubrirse sea distinto, pues tales conceptos tienen su génesis en el cumplimiento oportuno del deber de pago de contribuciones, por exceso o por error, conforme al sistema de autodeterminación regido por el artículo 6o., párrafo tercero, del código tributario federal, por lo que la autoridad hacendaria no está en posibilidad de verificar la situación del pago, ya que la revisión se hará una vez que el interesado solicite la devolución respectiva, condición en la que no puede atribuirse al fisco federal negligencia o mala fe; mientras que los recargos surgen cuando los contribuyentes no pagan sus contribuciones en la fecha o dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales, es decir, son consecuencia del pago extemporáneo de lo debido, conducta que implica negligencia o mala fe, y resulta atentatoria del interés público, por lo que es razonable que el legislador atienda a esas situaciones objetivas para establecer que el pago de intereses moratorios sea a partir del día siguiente al vencimiento de los plazos legales, y no a partir del día siguiente en que se realizó el pago indebido.”

En efecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que al corresponder a sistemas indemnizatorios distintos, es justificado que el momento a partir del cual se calcula su importe sea distinto. Lo anterior, en virtud de que los intereses a cargo del fisco federal, tienen su origen en el cumplimiento oportuno de obligaciones fiscales (de pago) de los contribuyentes, en los cuales por exceso o por error se enteró una cantidad que en realidad no se debía, respecto de los cuales la autoridad fiscal no está en posibilidad de verificar su entero, toda vez que tal verificación se realiza hasta el momento en el que el contribuyente (que realizó un pago en exceso) presenta su solicitud de devolución,

es decir, hasta que el contribuyente presenta una promoción mediante la cual manifiesta a la autoridad fiscal que realizó un pago indebido que debe devolverse, en tanto que el cálculo de los recargos tiene su origen en una omisión de pago en la fecha determinada por la Ley, lo que podría derivar de negligencia, mala fe, descuido u olvido por parte de los contribuyentes, misma que puede verificarse por la autoridad de inmediato.

Es decir, la diferencia en cuanto al inicio del plazo para el cálculo de estas indemnizaciones se justifica en virtud de que en un caso (intereses a cargo del fisco) la autoridad está impedida para verificar el momento en el que se realizó el pago en exceso realizado por el sujeto pasivo, mientras que en el otro (recargos) implica que la autoridad conoce el incumplimiento por parte de los contribuyentes, quienes pudieron haber actuado de forma negligente o descuidada.

En este sentido, es importante señalar que la justificación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la diferencia en el cálculo de los recargos e intereses, consiste básicamente en que la autoridad está impedida para verificar la recepción del pago de lo indebido en la actualidad, ya no existe, toda vez que con el desarrollo y adopción en la materia de los sistemas informáticos y la aplicación de las nuevas tecnologías de la información, se ha permitido que la autoridad fiscal desarrolle procesos de vigilancia sumamente efectivos respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. En efecto, con la aplicación de nuevas tecnologías la autoridad fiscal realiza una verificación pronta y oportuna respecto a la presentación de las declaraciones por parte de los contribuyentes, que es tan eficaz que en caso de no detectar el cumplimiento oportuna de la obligación de presentación de declaración, permite la emisión de requerimientos de cumplimiento de obligaciones omitidas incluso en el mismo mes en el que se debieron haber sido presentadas.

En este sentido, resulta lógico pensar que la misma autoridad se encuentra en posibilidad de validar la realización de algún pago en exceso o indebido que

hubiera presentado algún contribuyente sin que sea necesario que el particular presente una solicitud de devolución.

En efecto, lo anterior es así toda vez que en términos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el ejercicio de 2014, los contribuyentes que tengan la obligación de emitir comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, así como por los ingresos que perciban, deberán emitirlos mediante documentos digitales (facturas electrónicas) a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.²⁴¹

Al respecto, en términos del artículo 29 antes referido para emitir las facturas electrónicas, los contribuyentes obligados deberán cumplir con varias obligaciones, entre las que se encuentra la de contar con un certificado de firma electrónica avanzada (FIEL), tener un certificado para el uso de los sellos digitales (CSD), así como remitir al Servicio de Administración Tributaria el comprobante fiscal digital por internet, antes de su expedición, mediante los procedimientos digitales establecidos, para efecto de que ese órgano desconcentrado valide el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, asigne el número de folio de dicho comprobante fiscal digital e incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.²⁴²

En este sentido, ese órgano desconcentrado podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por internet (PAC's) para que efectúen la validación, asignación del folio e incorporación del sello digital.

²⁴¹ Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

²⁴² Artículo.- 29 ...

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:

- a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.
- b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.
- c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

De acuerdo a lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria llevará un registro de cada contribuyente en el que efectuará una validación respecto al cumplimiento de los requisitos fiscales establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, asignará el número de folio consecutivo a cada comprobante fiscal e incorporará su sello digital, por lo que resulta claro que conocerá la información contenida en el mismo, antes de que los contribuyentes acumulen esos ingresos, o deduzcan dicha operación.

Adicionalmente a lo anterior, en términos de lo establecido por el artículo 28²⁴³ del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que se encuentren obligados a llevar contabilidad deberán contar con los libros, sistemas, registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y demás sistemas, así como los documentos originales que apoyen los mismos. Los registros y asientos de la contabilidad se realizarán en medios electrónicos y de manera mensual se ingresarán a la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, por lo que la autoridad fiscal conocerá de manera mensual las operaciones que inciden sobre la situación fiscal de los contribuyentes, por lo que podrá validar desde el momento de su presentación, la realización de algún pago indebido o en exceso por parte de los contribuyentes.

²⁴³ ARTÍCULO 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

II. ...

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

Por lo anterior, es claro que la justificación señalada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a las diferencias del sistema de cálculo los recargos, ya no tiene razón de ser, toda vez que con el desarrollo y la aplicación de nuevas tecnologías la autoridad fiscal se encuentra en posibilidad de conocer la situación fiscal de los contribuyentes antes de que presenten sus declaraciones, por lo que puede verificar su contenido de manera eficaz y se encuentra posibilitada de validar de inmediato el importe de las declaraciones que contengan algún pago en exceso.

L. Mecánica de aplicación de cantidades devueltas.

Conforme a lo establecido en el artículo 22, sexto párrafo²⁴⁴ del Código Fiscal de la Federación, las cantidades que se devuelvan se aplicarán en una primera instancia a los intereses y en un segundo lugar a la suerte principal.

En efecto, la devolución realizada por la autoridad fiscal se aplicará primeramente a tener por pagados las cantidades que se hubieren generado por intereses y después a la suerte principal, es decir, a las que correspondan a la cantidad a devolver.

Ahora bien, de las consideraciones anteriores, se considera que el procedimiento para el cálculo de los intereses a cargo del fisco federal, no restituye plenamente a los contribuyentes que hubiesen realizado algún pago de lo indebido, toda vez que el periodo de cálculo de los mismos empieza a partir de un momento posterior a aquel en el que se realizó la erogación, es decir, del momento en el que salió esa cantidad del patrimonio, momento en el que sufrió un perjuicio en su patrimonio al haber realizado un pago respecto del cual no se encontraba obligado. En otras palabras, se considera que el detrimento económico a su patrimonio se actualizó desde el momento en el que efectuó el pago de la contribución, sin haber estado

²⁴⁴ Artículo 22.- ...

La devolución se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.

obligado a lo mismo, por lo que es a partir de este momento en el que debería a comenzar a computarse el plazo para su cálculo.

En efecto, toda vez que los intereses a cargo del fisco federal consisten en un mecanismo mediante el cual se resarce a un individuo el detrimento causado por el simple paso del tiempo, en el que se disminuyó de manera indebida su patrimonio, cualquier mecánica en la que se establezca un procedimiento de cálculo en el que no se reconozca este menoscabo, desde el momento en el que se hubiere causado, violenta directamente los derechos humanos y garantías individuales de proporcionalidad y equidad en su manifestación negativa.

Adicionalmente a lo anterior, la mecánica de cálculo de los intereses a cargo del fisco federal, se contrapone con la mecánica diseñada para el cálculo de la actualización de las cantidades pagadas indebidamente, toda vez que en ésta el periodo de cálculo de la actualización empieza a computarse a partir del momento en el que se realiza el pago de lo indebido y no a partir del momento en el que fenezca el plazo para emitir una resolución mediante la cual se resuelva una solicitud de devolución, como lo es el caso del cálculo de intereses.

CONCLUSIONES.

I. Desde el surgimiento de cualquier grupo social se ha requerido de la elaboración de un sistema tributario que recaude los recursos necesarios para respaldarlo, en este sentido, los tributos y la forma en la que se recaudan se encuentran estrechamente vinculados con la realidad que experimenta esa sociedad, a manera de ejemplo en el caso del sistema recaudatorio en la Edad Media, organización social en la que se armaban caballeros a los descendientes de los nobles, se gravó esta actividad, asimismo, las civilizaciones con acceso al mar gravaban el comercio marítimo o el desembarque en sus puertos.

II. El sistema tributario de las organizaciones sociales provee recursos económicos para su sobrevivencia, por lo tanto, el éxito de la recaudación se encuentra vinculado con su sobrevivencia, toda vez que permite recaudar los recursos económicos que se emplearán para la satisfacer necesidades de la comunidad, así como los gastos necesarios para la defensa de la misma, entre otros.

III. Como parte de la evolución de los sistemas tributarios se han incorporado las ideas y principios que han permeado en los sistemas jurídicos como resultado de diversos movimientos armados y sociales, tal es el caso de las garantías individuales, derechos humanos, conceptos de proporcionalidad y equidad, en consecuencia, esa mismo evolución podría incorporar posteriormente algunos otros conceptos más importantes, como el mínimo vital.

En este sentido, el reconocimiento del derecho de los particulares a la devolución de cantidades pagadas en exceso, junto con los accesorios e intereses a cargo del fisco federal a manera de indemnización por la falta de devolución de manera oportuna es una evolución en los sistemas recaudatorios, y que afortunadamente se ha experimentado en el país.

IV. La indemnización proporcionada por la autoridad, denominada intereses a cargo del fisco federal y la indemnización a cargo de los contribuyentes que se denomina recargos, tienen una mecánica de cálculo diferente, toda vez que el plazo y periodo en el que se calculan los recargos es mayor que por el que en el cálculo de los intereses, lo que implica un tratamiento más benéfico al fisco federal. Esta diferencia ha sido justificada por el Poder Judicial de la Federación en virtud de que la falta de pago de las contribuciones podría ser detectada de inmediato por la autoridad fiscal, mientras que la realización de pagos en exceso (pago indebido) efectuado por los contribuyentes es conocido por la autoridad hasta el momento en que presentan la solicitud de devolución. No obstante lo anterior, lo cierto es que actualmente tal justificación ha quedado obsoleta, en virtud de que la inclusión en el ámbito fiscal de nuevos sistemas informáticos que incluyen la verificación y emisión de comprobantes fiscales digitales, (facturación electrónica), proporcionan a la autoridad fiscal la posibilidad de conocer la situación fiscal de los contribuyentes, así como sus operaciones, lo que implica que tiene conocimiento de sus ingresos, sus deducciones autorizadas, incluso antes de que presenten la declaración correspondiente, por lo anterior, es lógico concluir que también conocen el momento en el que el contribuyente enteró una cantidad en exceso, superior a la que le correspondía.

En consecuencia, resulta claro que la justificación anterior es insuficiente. Por lo que debe analizarse la posibilidad de aceptar un respeto eficiente a los derechos humanos de los contribuyentes, mediante el cual se calculen de manera similar tanto los recargos como los intereses a cargo del fisco federal, para evitar que las autoridades fiscales adopten prácticas indebidas en la operación de la devolución de impuestos, recurran a tácticas dilatorias, apliquen lineamientos o criterios administrativos que entorpezcan el ejercicio de un derecho humano por parte de los contribuyentes.

V. La inclusión de nuevas herramientas tecnológicas en el ámbito fiscal debe efectuarse en total y absoluto respeto a los derechos humanos, en consecuencia la adopción de diversos actos mediante los que se realice una notificación, como lo es el mecanismo denominado Buzón Tributario implica una transgresión a los derechos humanos en materia tributaria, toda vez que podría implicar que se tenga por realizada la notificación de algún acto que afecte la esfera jurídica de los contribuyentes sin que necesariamente el particular hubiera conocido el mismo de manera oportuna, para en su caso, promover los medios de defensa que considere pertinente en su contra.

Asimismo, la incorporación de mecanismos tecnológicos en el ámbito fiscal resulta sumamente importante y encomiable, se considera que debe estar acompañada con una estrategia integral que permita a una mayor cantidad de la población acceder a internet, así como a computadoras para estar en posibilidad de interactuar debidamente con las autoridades fiscales, esto es presentando declaraciones, cumpliendo requerimientos, recibiendo notificaciones, etc.

BIBLIOGRAFIA

Fuentes Bibliográficas

ADAME, García de León. Claudio Mauricio. "Antecedentes Históricos de los Impuestos", Reflexión, Año 2, Tercera Época, Número 5, Agosto 2012,

ARREOLA Ortiz, Leopoldo Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa, México 2009, 5 Tomos.

BARRERA Graf, Jorge. "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984.

CARRASCO Iriarte, Hugo. "Derecho Fiscal", Oxford, 2ª ed, 561 pp.

DE Coulanges, Fustel. "La Ciudad Antigua", Porrúa, México, 2005, 14ª ed, 382 pp.

DIAZ Del Castillo. Bernal. "Historia Verdadera de la Conquista de la Nueva España" Porrúa, México, D.F. 1968, 465 pp.

DIAZ Zermeño, Héctor. "La trascendencia histórica económica de la deuda interna y externa que se dejó a México debido al movimiento de Independencia y la forma de Indemnizarlas (1821-1831)", en la página de internet de la FES en Acatlan de la UNAM.

ESCRICHE, Joaquin. "Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia", consultable en la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, consultable en la página de internet del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

FLORES Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos". Porrúa, México, 1977, 19ª edición, 450 pp.

GARAVITO, Rhi Saushi. María José. "Respuesta social a la obligación tributaria en la Ciudad de México 1857-1867", Edit. Instituto Mora, México, 2000. 458 pp.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho" Porrúa, México, 1992, 421 pp.

GRIMBERG, Carl. "Historia Universal DAIMON", Ediciones Daimon Manuel Tamayo, México, 1983, 385 pp.

GOMEZ Velazquez, Gerardo Jacinto y otros. "Tratamiento Fiscal de la Asociación en Participación", Edición electrónica gratuita. Texto completo en www.eumed.net/libros/2011a/912/.

GORLING, Ernest J. "La Historia del Mundo. Pensamiento e Historia", Ediciones Martínez Roca, Barcelona Esp. 1972, 4ª ed, 568 pp.

GUERRERO Flores, David y Ruiz Ham Emma Paula. "El País en formación. Cronología (1821-1854)" Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, México, 2012. pág. 9-13

KOVALIOV, Sergei Ivanovich. "Historia de Roma", Tomo I, Editorial Futuro, S.R.L. 1959, 754 pp.

LA BIBLIA, Editorial Verbo Divino, Navarra España, 1995, 67ª ed.

LIVIO, Tito. La Historia de Roma, Vol. I. Edit. Ernest Rhymys, (1.42).

MANIAU, Joaquin D. "Compendio de la Historia de la Real Hacienda de Nueva España" escrito en 1794, editado por la Secretaría de Industria y Comercio, México, D.F. 1914, pág. 8.

MORENO García, Luis. A. "El Bajo Imperio Romano", Edit. Síntesis, Madrid, España 2005,

NIECOLELLO, Nielson. "Diccionario del Latín Jurídico", Editor Julio Cesar Faire, Reimpresión 2004, Argentina, consultable en la página de internet de La Biblioteca Jurídica Argentina.

PINA VARA DE, Rafael."Diccionario de Derecho" Porrúa, México, 1997, 525 pp.

PIRENNE, Henri. "Historia Económica y Social de la Edad Media" Fondo de Cultura Económica, 1939, 267 pp.

PLATON. Diálogos de Platón. La República. Porrúa, México, 1984, 844 pp.

PONCE Gómez, Francisco. "Derecho Fiscal", Editorial Banca y Comercio, México, D.F. 2002, 7ª ed, 367 pp.

R. MEIGGS & D. Lewis Vol. 1, A Selection of Greek Historical Inscriptions to the End of the Fifth Century BC: To the End of the Fifth Century B.C., 58 B.

RIVA Palacio, Vicente. "Compendio General de México a través de los Siglos", Tomo I, Edit. Del Valle de México, S.A. de C.V. México, s/a.

RODRIGUEZ Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal" Oxford, 2ª ed, 309 pp.

ROSTOVTEFF, Mickail Ivanovic. "Roma, de los orígenes a la última crisis", Editorial Universitaria de Buenos Aires. (EUDEBA) 1968, 754 pp.

SÁNCHEZ León, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano", Cárdenas Editor, México, D.F. 2000, 12 ed, 856 pp.

SÁNCHEZ Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Pac, S.A. de C.V. 5ª Edición, 754 pp.

SIERRA, Justo. "Juárez. Su Obra y su Tiempo", Porrúa, Sepan Cuantos, México, 2010, 985 pp.

TE Paske, John. "La Real Hacienda de la Nueva España. La Real Caja de México (1576-1816)", Colección Científica, Fuentes (Historia Económica) Edit. Instituto Nacional de Antropología e Historia, 1976, 89 pp.

TENA Ramirez, Rafael. "Leyes Fundamentales de México 1808-2002" Porrúa, México, D.F. 2002.

TENENBAUM, Bárbara A. *México en la época de los agiotistas, 1821-1857*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985, 568 pp.

THOMAS, Hugh. "La conquista de México" Planeta, 6ª Ed, México, D.F. 2000, 1020 pp.

URESTI Robledo, Horacio. "Los impuestos en México". Tax Editores.2002. 623 pp.

VALEDES, José C. "Compendio General de México a través de los siglos", Tomo 1, Editorial del Valle de México, 604 pp.

VIZCAINO Arrijoa, Adolfo. "Derecho Fiscal", Themis, México, 2000, 652 pp.

VON Hagen, Victor W. "Los Aztecas, Hombre y Tribu", Diana, México, 1979, 12ª reimpresión, 231 pp.

ZAVALA, Silvio. "Las Instituciones Jurídicas de la Conquista de América", Porrúa, 3ª ed, México, 1988, 562 pp.

Fuentes Hemerográficas

CARRIZO, Tomás H. "China, Historia y Sistema Tributario", Boletín del Centro Naval, Número 813, enero/abril de 2006.

CARMONA Dávila Doralicia. "Las contribuciones e impuestos en la época de Santa Anna" 2004-2007 Instituto Nacional de Estudios Políticos, en la página de internet del INEP.

DAMBUYANT, Marinette. "El Arthashastra de Kautilya tratado político de la India antigua", en la Revista de Derecho del Estado. Universidad del Externado de Colombia. No. 17, diciembre de 2004. Bogotá Colombia.

FITHIAN D. "Origins of Inestability in Early Republican Mexico" 1991, Duke University Press. Así como BAZANT J. "From Independence to the Liberal Republic, 1821-1867" en Bethel L. Ed. México Since Independence. New York. Cambridge University Press.

GUEDEA, Virginia. "México en 1812: Control Político y Bebidas Prohibidas" en Estudios de Historia Moderna y Contemporánea de México

GUERRERO Aguilar, Antonio. "El significado del nombre de México", artículo publicado en la página de la Sociedad Neolonesa de Historia Geografía y Estadística, A.C, SNHGE el 8 de mayo de 2010.

JIMENEZ DE LEON, Juan Ramón. "Eisfora y meflación". El Periodista. Club de Periodistas de México, A.C. en <http://www.vocesdelperiodista.com.mx/index.php/component/content/article/1155.html>.

REYES, Tepach M. "Prontuario de Ingreso y Gasto público federal para México, 2007-2009" Cámara de Diputados, Centro de Información, Documentación y Análisis, consultable en la página de internet de la Cámara de Diputados.

Servicio de Administración Tributaria. "La Gestión Tributaria en México. 500 años de Historia" México, Septiembre de 2010.

TORRES Espinoza Blanca, et. al. Desafíos en la Recaudación del Impuesto Predial en el Estado de San Luis Potosí. Perspectiva actual en el Municipio de Ciudad Valles.

VAZQUEZ, Josefina Zoraida. "Un viejo tema: El Federalismo y el Centralismo" El Colegio de México, pág. 623 y 624, artículo consultable en la página de internet del Colegio de México.

Leyes

Código Fiscal de la Federación de 1938, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938

Código Fiscal de la Federación de 1967, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967

Código Fiscal de la Federación de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981

Constitución española de 1812, o la Constitución de Cádiz. Promulgada por las Cortes Generales de España en Cádiz el 19 de marzo de 1812.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada el 5 de febrero de 1917, por el Primer Jefe del Ejército Constitucionalista Venustiano Carranza, encargado del Poder Ejecutivo.

Ley de Justicia Fiscal 1936, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto de 1936

Ley General sobre Percepciones Fiscales de 1937, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1937

Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1926, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de Marzo de 1926

Fuentes digitales.

Biblioteca de Consulta Microsoft ® Encarta ® 2004. © 1993-2003 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

Fuentes en línea.

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=364>, consultada el 26 de junio de 2014.

<http://bibliotecajuridicaargentina.blogspot.mx/>, consultada el 26 de junio de 2014.

http://inep.org/index.php?option=com_content&task=view&id=214&Itemid=1, consultada el 19 de octubre de 2013.

http://www.acatlan.unam.mx/multidisciplina/file_download/85/ consultada el 19 de octubre de 2013.

http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_transcript.html, consultada el 22 de octubre de 2013.

<http://www.archives.gov/espanol/constitucion.html>, consultada el 22 de octubre de 2013.

<http://www.artehistoria.jcyl.es/historia/contextos/518.htm> - 21k, consultada el 2 de octubre de 2013.

http://www.arts-history.mx/semanario/index.php?id_notas=01032012115656, consultada el 2 de octubre de 2013.

http://www.canalsocial.net/GER/ficha_GER.asp?id=8049&cat=historia - 76k, consultada el 2 de octubre de 2013.

http://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1812.pdf, consultada el 2 de octubre de 2013.

<http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/se/SE-ISS-17-08.pdf>, consultada el 26 de junio de 2014.

<http://www.historicas.unam.mx/moderna/ehmc/ehmc08/096a.html>, consultada el 3 de octubre de 2013..

http://www.inehrm.gob.mx/pdf/documento_primer gob insur.pdf, consultada el 2 de octubre de 2013.

<http://www.laguia2000.com/edad-antigua/el-antiguo-egipto>, consultada el 2 de octubre de 2013.

<http://www3.inegi.org.mx/sistemas/temas/default.aspx?s=est&c=19007>, consultada el 2 de noviembre de 2013.

<http://lema.rae.es/drae/>, consultada el 6 de mayo de 2014.

http://shcp.gob.mx/LASHCP/Documents/antecedentes_historicos.pdf, consultada el 3 de octubre de 2013.

<http://www.scjn.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>, consultada el 3 de octubre de 2013.

http://www.sociedaddehistoria.com/textos/Significado_Mexico.pdf, consultada el 17 de octubre de 2013.