

sobre las independencias hispanoamericanas.³ En definitiva se trata de una sólida aportación a nuestra mejor comprensión de la independencia y del surgimiento del estado nacional como construcciones genuinamente históricas, es decir, contingentes. A partir de las bases populares del realismo, este libro recupera la dimensión circunstancial del proceso, la diversidad de opciones que se abrieron a cada paso y la forma en la que actores concretos las materializaron a partir de decisiones tan conscientes como arriesgadas. Es –desde la historización del realismo y de la contrarrevolución en su compleja coexistencia con el liberalismo y no en oposición a él; desde la politización de las comunidades y sus estrategias de negociación; desde la violencia y la guerra como recursos y matrices de alianzas– un libro contra la independencia como fatalidad, como teleología o como necesidad.

Confío en que *Esclavos e indígenas realistas* propicie estudios paralelos en otros ámbitos hispanoamericanos (dentro de los que desde luego se cuenta la Nueva España) dispuestos a explicar, como lo hace éste, la complejidad de las movilizaciones realistas como experiencias revolucionarias y como fenómenos versátiles de la cultura política de las independencias.

Rodrigo Moreno Gutiérrez

Universidad Nacional Autónoma de México

YOVANA CELAYA NÁNDEZ y GRACIELA MÁRQUEZ COLÍN (eds.), *De contribuyentes y contribuciones en la fiscalidad mexicana, siglos XVIII-XX*, México, El Colegio de México, Universidad Veracruzana, 2018, 397 pp. ISBN 978-607-628-414-8 (El Colegio de México), 978-607-502-694-7 (Universidad Veracruzana)

La resistencia fiscal –entendida aquí como el ánimo y capacidad de oponerse a las decisiones tributarias del órgano político facultado para

³ José M. PORTILLO, reseña de Marcela ECHEVERRI, *Indian and Slave Royalists in the Age of Revolution*, en *Anuario Colombiano de Historia Social y de la Cultura*, 45: 1 (ene-jun. 2018), pp. 371-375.

imponerlas, tanto por la vía institucional como fuera de ella— ha sido una constante en la historia de los impuestos a nivel mundial. ¿Tributar o no tributar? Esa no es la cuestión, debido a que la obligación fiscal es inherente a toda organización política. Lo verdaderamente importante en la historia de los impuestos es el desarrollo y puesta en práctica de una serie de estrategias que los contribuyentes tratan de hacer valer para eludir, evadir, exentar o deducir el monto de sus contribuciones. La obligación tributaria se compone entonces de diversos factores que van desde el diseño de la norma impositiva, que generalmente tiene su origen en un órgano político de creación del derecho fiscal, hasta el desempeño económico del territorio sobre el que se pretende ejercer la potestad tributaria, mismos que determinan el éxito o el fracaso en la recaudación.

La historia fiscal mexicana debe tener presente 2019 como el año en que, debido al fracaso en la aprobación de una reforma fiscal integral, se optó por una reforma procesal penal. A partir del 1^o de enero de 2020 la defraudación fiscal—dentro de la que se encuentran actividades como la simulación de operaciones, la expedición de facturas falsas y, en general, toda acción cuyo fin sea reducir la carga fiscal— se equiparó a la delincuencia organizada. Dicha reforma dejó en evidencia dos aspectos otrora ignorados por el gobierno mexicano: la debilidad del fisco federal para cubrir el gasto público con ingresos tributarios, sin recurrir a fuentes de financiamiento como la deuda pública y los ingresos petroleros; y la habilidad de los contribuyentes para resistirse al pago de los impuestos a los que se encuentran obligados.

La prensa fue el escenario en el cual diversos agentes económicos mostraron su descontento con esta modificación al sistema jurídico procesal fiscal mexicano. Se tachó a la reforma de “terrorismo fiscal” y diversas organizaciones empresariales señalaron el impacto económico negativo que generaría su puesta en práctica. Lo anterior reveló una característica común de los contribuyentes en todas las épocas de la historia: su capacidad de resistirse a la potestad fiscal del órgano político de creación de la obligación tributaria. Concebir a los causantes como entes pasivos, sin capacidad de actuación frente al agente exactor, es desconocer gravemente la historia fiscal.

De acuerdo con Edward Carr (1892-1982), la Historia es “un proceso continuo de interacción entre el historiador y sus hechos,

un diálogo sin fin entre el presente y el pasado”.¹ Es el historiador, con base en sus propias inquietudes, quien determina qué hecho histórico ha de ser objeto de su análisis e interpretación. Siguiendo al historiador estadounidense Frederick Jackson Turner (1861-1932) es posible afirmar que “cada época escribe de nuevo la historia del pasado, sobre la base de las condiciones que predominan en su tiempo”.² Ambas afirmaciones pueden aplicarse a la historia fiscal. *De contribuyentes y contribuciones en la fiscalidad mexicana, siglos XVIII-XX* es un trabajo en el que sus autores miran al pasado con los ojos del presente. Los nueve textos que integran el libro pueden dividirse en tres grupos: *a*) los que analizan la tributación de sectores sociales específicos (indios, pardos y mulatos); *b*) los que se encargan del estudio del desempeño fiscal de grandes y pequeños contribuyentes (comerciantes y terratenientes); y *c*) los que se dedican a resaltar el papel de diversos agentes económicos en el diseño y, en menor medida, puesta en práctica de la norma impositiva (compañías petroleras, propietarios, comerciantes e industriales).

El orden jurídico tributario novohispano (1521-1821) se concibió con base en la estructura de la diferencia; cada estamento social tenía sus fueros y privilegios que le daban un estatus jurídico particular ante el rey (fundamento de validez del orden). La casuística y el particularismo determinaban el orden de prelación de la norma impositiva aplicable a cada estamento. De ahí que los indios tributarios fuesen un sector social con una carga fiscal específica, en contraposición con los indios que no lo eran, como fue el caso de algunos caciques, o de los que, como los nobles tlaxcaltecas, se unieron voluntaria y espontáneamente a la monarquía castellana y, por lo tanto, fueron exentados del tributo. En este tenor se inscriben los estudios que componen el primer grupo (Luis Fernando Granados y Álvaro Alcántara López). De entre ellos, destaca el trabajo dedicado a los contribuyentes pardos y mulatos en la provincia de Acayucan, Veracruz. En dicho capítulo, el autor hace énfasis en el papel de la población afrodescendiente como mano de obra que, junto con los indios, hicieron posible

¹ Edward CARR, *¿Qué es la Historia?*, Barcelona, Ariel, 1987, p. 40.

² Luis JÁUREGUI, “Vino viejo y odres nuevos. La historia fiscal en México”, en *Historia Mexicana*, LII: 3 (207) (ene.-mar. 2003), p. 725.

el despegue y consolidación económica novohispana. No obstante, la población de pardos y mulatos no constituía *per se* un estatus jurídico particular, como sí lo hacía la condición de indio, pues el adjetivo “tributario”, afirma Luis Fernando Granados, era “indispensable para la constitución política de la población llamada *india* en el corazón del imperio español americano”. De hecho, “puede decirse entonces que sin tributo no hubiera habido *indios*” (p. 33). Para el caso de los afrodescendientes, eran los servicios prestados al rey los que determinaban su condición jurídico fiscal. Este es el meollo del asunto. En tanto que se ha destacado el papel excluyente de la Monarquía Católica en las Indias Occidentales por medio de las castas, Álvaro Alcántara López nos invita a reflexionar sobre cómo es que un grupo social sin fueros ni privilegios hizo de sus servicios como milicianos una forma de alcanzar por medio del mérito lo que otros habían adquirido por el mero nacimiento. Al lado de la exención tributaria, que “se llegó a considerar un derecho legal genuino” (p. 71), el fuero militar del que gozaban representa otra contribución que matiza aún más nuestra percepción sobre este sector social estigmatizado como “holgazán y desobligado”. “[...] prácticamente cualquier pardo o mulato era lancero miliciano, dado que hasta el momento de la reorganización del ejército (1765) no había límite para enrolarse en estos cuerpos” (p. 71). La resistencia y efectividad de las milicias de afrodescendientes llegó a formalizarse con la exención del tributo consignado en el artículo 139 de la Real Ordenanza de Intendentes de 1786.³

Es un hecho notorio que la independencia política de Nueva España no tuvo como consecuencia el rompimiento con la cultura jurídica española. Lo anterior se puede constatar en diversas manifestaciones de la cultura jurídica que, a partir de 1821, comenzamos a llamar mexicana. El desempeño económico tampoco sufrió grandes sobresaltos; una vez terminada la guerra civil novohispana (1808-1821), poco a poco se fue recuperando, aunque no al nivel deseado; tampoco la fiscalización mexicana tuvo grandes diferencias, dependiendo el fisco mexicano de

³ Éste no es el único caso de participación de afrodescendientes en instituciones novohispanas. Tan sólo véase el papel desempeñado por este sector social en la Universidad de México, sobre todo en el área médica. Rodolfo AGUIRRE SALVADOR, *Un desafío a la Real Universidad de México: el arribo de grupos de bajo rango social*, México, El Colegio de México, 2019, pp. 21-77.

las contribuciones indirectas y anhelando la tan ansiada reforma fiscal que le permitiera sustituirlas por un sistema tributario directo. Dentro de la historiografía fiscal se ha señalado que la práctica y fracaso del primer federalismo mexicano tuvo mucho que ver con la incapacidad fiscal de la federación ante los estados federales que constitucionalizaron su potestad fiscal sobre sus habitantes en detrimento del gobierno federal, que poco pudo hacer para cubrir el gasto público. Debido a esto, el estudio del desempeño de los contribuyentes –grandes y pequeños– es una parte importantísima del libro pues le da lugar a la potestad fiscal estatal y municipal. Esta última es la más importante, pues hasta bien entrado el siglo xx, representó el primer contacto del contribuyente.

Dora Sánchez Hidalgo nos muestra el tránsito de pequeños contribuyentes en el puerto de Veracruz, acostumbrados al pago del derecho de consumo de carácter municipal sobre la compraventa, a ser contribuyentes del derecho de patente del estado de Veracruz sobre los depósitos, almacenes y tiendas. La resistencia de los causantes entre un impuesto y otro es manifiesta en la medida en que se tenía que vencer la dependencia de la trayectoria sobre un nuevo gravamen que fue tachado además de vejatorio, pues ponía en aprietos al fisco municipal, al que se comenzó a privar del ejercicio de su potestad fiscal directa, para ejercer sólo una de carácter delegado por la legislatura estatal, pasando de autoridad exactora a una meramente recaudadora. Pese a las quejas e intentos de negociación, a partir de 1886 la ley de derechos de patente de giros industriales, establecimientos y talleres se convirtió en una realidad que modificó al sistema fiscal veracruzano. El texto de Yovana Celaya Nández, de hecho, sirve como complemento a la historia narrada por Dora Sánchez. Con una delimitación precisa, 1906-1908, Yovana Celaya nos muestra cómo en dicho trienio el derecho de patente permitió un “escenario propicio para explicar el fortalecimiento institucional de la hacienda veracruzana, el papel de los funcionarios frente a los contribuyentes y las actividades gravadas” (p. 193). Ambos textos refuerzan nuestra idea, señalada líneas arriba, de que los estudios fiscales que en adelante se emprendan sobre el siglo xix y primera mitad del xx necesariamente deben tener como protagonista al fisco estatal, pues revelan la fiscalidad realmente ejercida y la resistencia de los contribuyentes frente a impuestos que, como éste, no

tenían novedad en su diseño, pero sí en el ente que lo dictaba y echaba a andar. Vale la pena leer los casos expuestos por Celaya Nández pues, como afirma la autora, “una primera lectura desde los contribuyentes y sus peticiones es que estamos frente a una estrategia clásica para el no pago o para obtener tasas menores: condiciones económicas adversas –personales y generales–, competencia, baja en el consumo y mala actuación de los funcionarios” (pp. 234-235).

Como nos muestra el texto de Juan Hugo Sánchez García, los contribuyentes en Oaxaca durante el Porfiriato también ponen de manifiesto que la concurrencia fiscal entre federación y estados no se encontraba ni por asomo cerca de resolverse, por más que desde la Suprema Corte de Justicia de la Nación Ignacio L. Vallarta (1830-1893) lo hubiese intentado en 1879, ni mucho menos que las necesidades de fiscalización fuesen similares entre un estado y otro; quizá ahí se encuentra todo el problema, el querer uniformizar al país cuando, como nos señalan Dora Sánchez y Yovana Celaya, mientras que en Veracruz el hecho imponible era evidentemente mercantil, en Oaxaca seguía siendo en su mayoría personal y real. De ahí que el impuesto de capitación y el de instrucción pública fuesen la joya de la corona del fisco oaxaqueño, así como que también ocupasen un lugar importante el derecho de consumo y portazgo junto con la contribución directa sobre fincas rústicas y urbanas. No obstante, también pueden encontrarse intentos de reforma fiscal, como el impuesto de 1.5% sobre las ventas contenido en la Ley de Hacienda del Estado de Oaxaca de 1896, así como el impuesto sobre sueldos y salarios que pagarían los empleados públicos y privados que “recibieran un sueldo mayor a 200 pesos anuales” (p. 167). La resistencia fiscal obligó al fisco oaxaqueño a basar sus ingresos en las contribuciones personales y a la propiedad. A diferencia del orden jurídico novohispano, en el sistema jurídico mexicano la igualdad ante la ley representa uno de los requisitos sin los cuales no se puede entender su aplicación; de nada sirve un sistema fiscal en el cual la norma se topa con sujetos privilegiados pues deslegitima la acción del fisco. Precisamente es lo que Graciela Márquez nos deja claro en su estudio sobre el contribuyente Luis Terrazas. Propietario, junto con su familia, de aproximadamente “3.5 millones de acres dedicados principalmente a la ganadería y al cultivo de trigo” (p. 243), Terrazas había basado su fortuna y diversificación de sus negocios no sólo en

su buen tino, sino en la protección gubernamental. De ahí que cuando estalló la revolución mexicana buscarse la justicia fiscal en manos de quien detentara efectivamente el poder, aunque sin renunciar a brindar su apoyo discreto a quien posiblemente lo ocuparía después por medio de las armas. Esto fue así porque la Revolución, por su propia naturaleza, un día encumbraba a un caudillo/político y al otro venían a ocupar su lugar los que lo hubiesen vencido en el campo de batalla. Terrazas ocuparía todos los recursos legales disponibles, sobre todo el juicio de amparo, para oponerse a las decisiones y reclamos de la Revolución, especialmente en lo que respecta a la división de los grandes latifundios. El trabajo de Graciela Márquez es un claro ejemplo de un contribuyente que tiene que echar mano de las instituciones formales e informales para hacer valer sus derechos de propiedad y resistirse al pago de impuestos en medio de una confusión entre cuál autoridad está legitimada para imponerlos y cuál ya no.

El proyecto jurídico de la revolución mexicana se materializó en la norma con la promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 (en adelante CPEUM). Para cumplir con su propuesta de justicia social era indispensable reformar el sistema fiscal heredado del Porfiriato. Éste era el verdadero reto. Mientras que el régimen encabezado por Porfirio Díaz (1830-1915) le dio preeminencia al aspecto económico con diversas formas de apoyo y exención fiscal, el proyecto económico de la Revolución apostó por la redistribución de la riqueza y la progresividad de los impuestos. Era una obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la federación, estados y municipios en los que residieren, de la manera *proporcional y equitativa* que dispusieran las leyes fiscales (artículo 31, fracción IV, CPEUM). En este contexto se inscriben los trabajos del libro que se dedican a estudiar el papel de distintos agentes económicos en el diseño de la norma fiscal, ya sea por la vía jurisdiccional, oponiéndose por medio de los tribunales, el espacio público o por la negociación institucional convocada por la propia autoridad fiscal.

En el primer supuesto, la vía jurisdiccional (buscar la impartición de justicia por parte de los tribunales competentes), se encuentra el estudio de Luz María Uthoff. En él podemos encontrar a una serie de “nuevos” contribuyentes que, ante el gravamen hecho por Francisco I. Madero en 1913 a la producción petrolera, no sólo buscaron la

protección de la justicia federal por medio del juicio de amparo, sino que también recurrieron a la protección de sus gobiernos. Un ejemplo de dos “nuevos” impuestos, pero de distinto cuño, es el texto que nos presenta Mónica Unda. En la década de 1920 el gobierno federal se encontraba urgido de nuevas fuentes de financiamiento para llevar a cabo su programa social. Ante esta situación se impusieron dos nuevos gravámenes: el impuesto federal sobre la propiedad (IFP) en 1922 y el impuesto sobre la renta (ISR) en 1924. La entrada en vigor del primero de ellos puede resumirse como una “crónica de un fracaso anunciado”. Lo anterior debido a que los principales sujetos obligados a su pago eran los propietarios de bienes inmuebles que no sólo veían como un retroceso un impuesto que gravaba a sus propiedades, sino que también veían en él un resquicio decimonónico que ni la economía política del siglo xx, ni el propio derecho fiscal, señalaban como pertinentes. El caso del ISR es totalmente distinto: con una tasa progresiva, gravaba más a los que más ingresos produjesen y, lo mejor, permitía la deducción de ciertas actividades indispensables para la realización de la función del contribuyente. De esta forma, el ISR no sólo se consolidó como uno de los nuevos impuestos más exitosos de la década de 1920, sino que su carácter progresivo hacía palpable el espíritu de justicia social propio de la Revolución en su proceso de institucionalización. Con sus bemoles, el ISR triunfó y se consolidó, hasta nuestros días, por encima del fracasado IFP, que finalmente sería derogado.

Por último, el texto de María del Ángel Molina Armenta nos deja ver un aspecto importantísimo de la fiscalidad: la participación de los contribuyentes en el diseño de la norma impositiva desde antes de su entrada en vigor. Esto último es indispensable si se tiene en cuenta que el gobierno federal en la época estudiada aún no se consolidaba del todo tanto política como jurídicamente, por lo que la participación de los diferentes agentes económicos en el diseño del impuesto sobre ingresos mercantiles (ISIM) resulta indispensable para comprender que no importa cuán avanzada, moderna o modernizadora sea una norma fiscal, la participación de los diversos sectores que se encontrarán obligados a su pago le da la legitimidad necesaria para, si bien no erradicar, sí disminuir la resistencia fiscal.

El libro en sí mismo nos abre nuevas vetas de investigación sobre diversos aspectos que, en mi opinión, pueden agruparse en tres

categorías: reforma, conflicto y resistencia. Al primero de los supuestos lo podemos definir como una “crónica de los deseos no cumplidos”. Basta con observar los medios de información de hoy en día, la reforma fiscal es un tema largamente acariciado, pero también siempre pospuesto. Como se señaló líneas arriba, hemos cambiado la reforma fiscal integral por una procesal, un paliativo para un malestar crónico. En tanto que el conflicto puede observarse que pasó de la vía no institucionalizada, movimientos bélicos o exigencias agresivas, a uno en el que los medios procesales (juicio de amparo, juicio contencioso administrativo o ambos) poco a poco ocuparon un lugar protagónico como medio de solución de controversias fiscales. Finalmente, el libro es un claro ejemplo de una resistencia que no sólo se da una vez que el impuesto ha sido decretado y se combate por la vía de los tribunales, sino que la negociación previa entre los contribuyentes y la autoridad exactora es indispensable para entender por qué una norma fiscal inclusiva será más eficiente que una en donde no participan los sectores sociales obligados a su pago, máxime que de lo que se trata es precisamente de reducir el conflicto y aumentar la recaudación.

Una última lección me queda de la lectura de este texto: tanto la reforma como la resistencia y el conflicto tienen que ver con la puesta en práctica de nuevos impuestos o prácticas de recaudación que modifican el *statu quo* de los contribuyentes. Qué razón tenía François Canard cuando en 1801 publicó en París su obra *Principes D’Economie Politique* en la que, sin mayores complicaciones, señaló que: “Tout vieil impôt est bon, et tout nouvel impôt est mauvais”⁴ (Todo impuesto antiguo es bueno, todo impuesto nuevo es malo). En este postulado se encuentra el contenido general de esta obra.

Carlos de Jesús Becerril Hernández
Universidad Anáhuac México

⁴ Nicolas-François CANARD, *Principes d’économie politique*, París, Chez F. Buisson, Imprim. Libraire, 1801, p. 27.