



Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

- A C A T L A N -

**LA EXENCION DE IMPUESTOS EN EL
DERECHO MEXICANO**

T E S I S

**QUE PARA LA OBTENCION DEL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A :

ANDRES JESUS SOTELO VELAZQUEZ

MEXICO, D. F.

1982



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

I N D I C E .

	<u>Pág (s)</u>
PRESENTACION.....	I - II
CAPITULO 1 CONCEPTOS GENERALES	1 - 62
1.1. El Derecho Tributario.	
1.1.1. Concepto	
1.1.2. Contenido	
1.1.3. Fuentes	
1.1.4. Relaciones con otras ramas del Derecho.	
1.2. Los Tributos.	
1.2.1. Concepto General de Tributo	
1.2.2. Los impuestos	
1.2.3. Los Derechos	
1.2.4. Las Contribuciones Especiales.	
1.3. Teoría General del Impuesto.	
1.3.1. Concepto de Impuesto	
1.3.2. Características.	
1.3.3. Fundamento	
1.3.4. Principios Teóricos.	
CAPITULO 2 LA EXENCION DE IMPUESTOS EN LA DOCTRINA.....	63 - 83
2.1. Concepto Doctrinario de Exención	
2.2. Organó facultado para crearla	
2.3. Finalidad de la Exención	
2.4. Características según la doctrina	
2.5. Clasificación	
2.6. La Exención y los Principios Teóricos de los Impuestos	

CAPITULO 3 LA EXENCION DE IMPUESTOS EN EL DERECHO MEXICANO 84 - 139

3.1. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

3.1.1. La Estructura del Poder Impositivo y la Facultad de crear exenciones

3.1.2. Los Principios Constitucionales Fundamentales y la Exención.

3.1.2.1. Prohibición Constitucional de Exenciones. Su alcance.

3.1.2.2. La Exención y el Principio de Legalidad

3.1.2.3. La Exención y el Principio de Justicia

3.1.2.4. La Exención y el Principio de Seguridad Jurídica.

3.2. La Exención en nuestro Régimen Jurídico Ordinario

3.2.1. Régimen Jurídico Material

3.2.1.1. Concepto de Exención en nuestra legislación ordinaria.

3.2.1.2. Fundamentos para otorgarla

3.2.1.3. Extinción y Pérdida de la Exención

3.2.2. Régimen Jurídico Formal

3.2.2.1. Presupuesto y Requisitos para disfrutar la Exención.

3.2.2.2. Facultades de la Administración Pública en materia de Exenciones

3.2.2.3. Instancias de Reclamación en materia de Exenciones.

3.3. La Exención en las Principales Disposiciones Impositivas Mexicanas

3.3.1. En el Código Fiscal de la Federación

3.3.2. En la Ley del Impuesto Sobre la Renta

3.3.3. En la Ley del Impuesto al Valor Agregado

3.3.4. En el Código Aduanero.

3.4. La Exención de Impuestos en la Jurisprudencia Mexicana.

CONCLUSIONES 140 - 150

BIBLIOGRAFIA 151 - 153

P R E S E N T A C I O N .

Al penetrar al estudio del Derecho Tributario y abordar sus temas fundamentales, específicamente el de la Teoría del Tributo, encontramos como aspecto negativo de éste a la figura denominada Exención.

La primera impresión que se tiene, por tanto, es que la exención tributaria, por la importancia que reviste dentro del estudio del tributo, debe ser al igual que éste, objeto de un estudio minucioso y completo.

Sin embargo, resulta sorprendente comprobar que es muy poco lo que a nivel doctrinario se ha investigado en relación a la exención, pues, con raras excepciones, la mayoría de los autores dan por conocido el tema y se limitan a referirse a ella en una forma secundaria y accesoria al tratar diversos aspectos de la teoría del tributo. El resultado de lo anterior es que de la exención encontramos sólo referencias secundarias y aisladas que distan mucho de constituir un verdadero estudio jurídico de esta figura, alrededor de la cual reinan las deficiencias metodológicas, imprecisión y frecuentes confusiones de aspectos y criterios extrajurídicos que dificultan en gran medida el conocimiento sistemático e integral de la exención tributaria.

Esta situación, aunada a la existencia en nuestro país de una serie de exenciones tributarias establecidas con las más diversas finalidades (primordialmente de carácter económico), imponen la obligación de estudiar tales exenciones en sus aspectos mas relevantes como son la forma en que han sido creadas, los criterios conforme a los cuales se han establecido, su idoneidad para el logro de los objetivos perseguidos con su otorgamiento y el controvertido tema de su legitimidad, planteado tanto en relación con la prohibición para su establecimiento, contenida en el artículo 28 de nuestra Constitución Política, como en relación al conflicto de normas surgido entre aquellas que la conciben como instrumento para el logro de finalidades de carácter extrajurídico, y aquellas otras que atendiendo a su naturaleza de

institución jurídica, la conciben como un instrumento para el logro de la justicia en materia tributaria.

Tales son los antecedentes de este trabajo, cuyos objetivos consisten en enunciar y plantear las deficiencias que, en relación a esta importante institución, se presentan tanto a nivel doctrinario, como a nivel jurisprudencial y de legislación positiva en nuestro derecho impositivo.

Lo anterior sin menospreciar las dificultades que esa labor implica y sin dejar de reconocer que tal tarea requiere de un profundo análisis por parte de nuestros tratadistas y estudiosos verdaderamente calificados para llevarla a cabo.

LA EXENCION DE IMPUESTOS EN EL DERECHO MEXICANO.

CAPITULO 1.- Conceptos Generales.

1.1. El Derecho Tributario.

1.1.1. Concepto.

Antes de estudiar el concepto del Derecho Tributario es conveniente ubicarlo dentro del esquema del Derecho, para lo cual mencionaremos brevemente las opiniones de los tratadistas en cuanto a esta disciplina jurídica.

Es generalmente aceptado que el Derecho Tributario forma parte de un sistema normativo más amplio denominado Derecho Financiero, del cual se han elaborado numerosas definiciones (1), que coinciden en lo esencial, es decir, en que a través del Derecho Financiero se regula la actividad desarrollada por el Estado en materia de Finanzas Públicas, considerándola en tres aspectos fundamentales: Establecimiento de Tributos y aspectos relacionados con ellos; Obtención y Administración de Recursos derivados de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado; y Erogación de los recursos del Estado para el cumplimiento de sus fines.

(1).- A.D. Giannini considera que es "El conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos".

Mario Pugliese lo define como: "La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas".

Fernando Sáinz de Bujanda lo conceptúa como: "La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos".

Como resultado de lo anterior se concluye que el Derecho Tributario forma parte del Derecho Financiero, al lado del Derecho Patrimonial del Estado y del Derecho Presupuestario.

Tenemos así que el Derecho Tributario es concebido como una disciplina que tiene por objeto el estudio de la caracterización jurídica de la actividad tributaria del Estado, de tal manera que para formular un concepto de lo que es el Derecho Tributario resulta fundamental considerar que éste tiene como finalidad dar los principios generales para caracterizar a los tributos como fenómenos jurídicos.

Acorde con lo anterior Narciso Amorós conceptúa al Derecho Tributario como: "La rama del Derecho Público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país". (2)

Giuliani Fonrouge lo define como "La rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y las que se susciten entre éstos últimos". (3).

Giannini considera al Derecho Tributario como "aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos". (4)

(2).- Amorós Rica Narciso.- Derecho Tributario.- p. 64.

(3).- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero.- Vol. I.- p. 38.

(4).- Giannini, A.D.: Instituciones de Derecho Tributario.- p.7.

Para Jarach el Derecho Tributario es "el conjunto de normas que se refieren a los derechos y obligaciones relacionados con el tributo, que tiene como destinatarios inmediatos a las personas del acreedor y de los deudores". (5)

Ernesto Flores Zavala lo considera la rama más importante del Derecho Financiero y lo define como "la rama de éste que se refiere a los impuestos: objeto, sujeto, cuotas, procedimientos de determinación, etc." (6). Esta definición contiene el error de limitar el Derecho Tributario al estudio de los impuestos, olvidándose de la existencia de otras clases de tributos que también constituyen su objeto de estudio.

Por su parte, Sergio de la Garza nos proporciona el siguiente concepto de Derecho Tributario: "Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derechos y contribuciones especiales), a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación". (7)

Este concepto aunque correcto, resulta en exceso descriptivo por lo que es superado por las definiciones de Fonrouge y Jarach, las cuales tienen la ventaja de una mayor concreción.

1.1.2. Contenido del Derecho Tributario.

El Derecho Tributario, siendo una rama del Derecho Financiero, puede a su vez ser estudiado desde diversos aspectos, correspon-

(5).- Jarach, Dino.- Curso Superior de Derecho Tributario.- p. 16.

(6).- Flores Zavala, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- p. 12

(7).- De la Garza, Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- p. 23

diendo a cada uno de ellos una disciplina específica.

Tales disciplinas son las siguientes:

1.1.2.1. Derecho Tributario Constitucional.- Integrado por el conjunto de normas constitucionales que se refieren a la materia tributaria, delimitando el poder tributario, distribuyendo las facultades impositivas que de él derivan entre los órganos del Estado y estableciendo los límites al ejercicio de dicho poder.

1.1.2.2. Derecho Tributario Sustantivo o Material.- Constituido por el conjunto de normas que gobiernan los supuestos y elementos de la relación jurídica tributaria, es decir, la relación jurídica que tiene por objeto la prestación del tributo, sus efectos y su extinción.

1.1.2.3. Derecho Tributario Administrativo o Formal.- Considerado como el conjunto de normas que regulan la actividad del ente de la Administración Pública al que se encomienda la determinación, recaudación y tutela de los tributos.

1.1.2.4. Derecho Tributario Penal.- Formado por el conjunto de normas que definen los hechos ilícitos en materia tributaria y regulan la imposición de sanciones para el caso de infracción a dichas normas.

1.1.2.5. Derecho Tributario Procesal.- Lo constituyen las normas relativas al procedimiento por el cual se dirimen las controversias tributarias surgidas entre el fisco y los contribuyentes.

Debe señalarse que no existe acuerdo en la doctrina respecto a la naturaleza de las disciplinas señaladas, lo cual se explica por el hecho de que el Derecho Tributario se encuentra aún en evolución, de tal modo que, frecuentemente, incluye dentro de su contenido principios propios de otras ramas del Derecho. Es así que se puede hablar de Derecho Constitucional Tributario, Derecho Administrativo Tributario, Derecho Penal Tributario y Derecho Procesal Tributario, en virtud de que

las normas y principios que los constituyen son normas respectivamente de Derecho Constitucional, Administrativo, Penal y Procesal, sólo que relacionadas con la materia tributaria. (8)

Se trata pues de un fenómeno de transición derivado del proceso de evolución del Derecho Tributario, que seguirá observándose en tanto éste no alcance su pleno desarrollo y esté en condiciones de crear sus normas administrativas, penales y procesales con principios e instituciones de naturaleza tributaria, con características propias que las diferencien definitivamente de las ramas del Derecho con las que ahora guardan tan estrecha relación. (9)

1.1.3.- Fuentes del Derecho Tributario.

Este tema reviste gran interés en razón del peculiar carácter del Derecho Tributario cuya aplicación lleva consigo la limitación de ciertos derechos fundamentales del individuo como son los de propiedad, y la libertad, de tal modo que resulta de primordial importancia el conocimiento de las fuentes formales del Derecho Tributario, a fin de determinar en cada caso específico, si la norma que impone una obligación tributaria es legítima en su origen y en consecuencia obliga a su cumplimiento, o si por el contrario, la norma tiene un origen viciado y constituye una extralimitación del poder público contra la cual puede el particular oponer las defensas estable-

- (8).- Ramón Valdés Costa, refiere que en las I Jornadas Hispano-Americanas de Curia - Coimbra en 1966, al tratarse lo relativo a las normas tributarias de carácter sancionatorio, se propuso como solución de utilidad didáctica conservar, por una parte, la denominación de Derecho Penal Tributario para designar las normas y principios que regulan las sanciones tributarias de carácter preventivo o punitivo, independientemente del cuerpo legal que las contenga, y por otra parte, emplear la denominación de Derecho Tributario Penal para designar exclusivamente aquellas que estén contenidas en leyes tributarias. Curso de Derecho Tributario, Tomo I, p. 82.
- (9).- Sergio de la Garza, sostiene que "por la carencia de autonomía dogmática de esas divisiones del Derecho Tributario, la naturaleza de las normas que las integran se conserva igual a la de las ramas de Derecho de las que proceden". Op. Cit., p. 25.

cidas para tales casos por propio sistema jurídico.

En principio, las fuentes formales del Derecho Administrativo son aplicables al Derecho Tributario, sin embargo, es necesario su análisis dentro de la teoría del Derecho Tributario por las características peculiares de éste.

En este estudio se considerarán como fuentes formales del Derecho "las manifestaciones externas mediante las cuales se expresa la realidad de una ordenación jurídica". (10), o como lo expresa Berliri, "las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho". (11)

Se trata pues de estudiar las fuentes de producción del Derecho Tributario las cuales son fundamentalmente escritas y directas, siendo reconocidas como tales las siguientes:

- 1.- La Ley;
- 2.- El Decreto;
- 3.- El Reglamento;
- 4.- La Costumbre;
- 5.- La Jurisprudencia; y
- 6.- Los Tratados Internacionales.

De las anteriores tienen el carácter de fuentes directas la Ley, el Decreto, el Reglamento y los Tratados Internacionales, siendo consideradas como fuentes indirectas la Costumbre y la Jurisprudencia

1.1.3.1. LA LEY.

La Ley está constituida por una manifestación de voluntad

(10).- Amorós Rica, Narciso.- Op. Cit., p. 117

(11).- Berliri, Antonio.- Principios de Derecho Tributario.- p. 77.

encaminada a producir un efecto de Derecho. En este sentido Giannini nos dice: "La Ley en sentido formal, es la manifestación de voluntad del Estado emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa".(12)

De acuerdo a la teoría tradicional la ley reviste dos aspectos: FORMAL y MATERIAL.

En el aspecto Formal únicamente se atiende al órgano que la crea, independientemente de su naturaleza, de tal modo que será ley toda resolución que provenga del órgano estatal al cual corresponda la facultad de legislar. Siguiendo este criterio formal nuestra Constitución Política establece en su artículo 70 que: "toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto".

En el aspecto material se prescinde del autor de la norma y del procedimiento seguido para su formación, atendiéndose únicamente a su naturaleza intrínseca, definiéndose a la ley como aquel acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica general.(13)

Sergio de la Garza nos proporciona una definición en la cual se contemplan ambos aspectos al decirnos que entiende por ley: "el acto emanado del poder legislativo (aspecto formal) que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales (aspecto material)". (14)

La ley, que en cualquier rama del derecho aparece como una fuente formal de importancia única, adquiere primordial relevancia en el ámbito del Derecho Tributario, especialmente en su aspecto sustantivo en el cual, por virtud del principio de legalidad que lo rige, puede afirmarse que la ley constituye su fuente única, en razón

(12).- Giannini, A.D.- Op. Cit., p. 14.

(13).- Fraga, Cabino.- Derecho Administrativo.- p. 42.

(14).- De la Garza, Sergio F., Op. Cit., p. 31.

a que el tributo implica una limitación a la libertad y a la propiedad del individuo que sólo el poder legislativo puede establecer.

Del aspecto formal de la ley deriva el principio denominado de la "autoridad formal de la ley", con el cual se trata de expresar que las resoluciones del órgano legislativo no pueden ser derogadas, modificadas o aclaradas si no es por otra resolución del mismo órgano, elaborada siguiendo los mismos procedimientos seguidos para la formación de la disposición original.

En razón de este principio una ley respecto de la cual se han satisfecho todos los requisitos indispensables para su formación, adquiere desde su promulgación, un carácter de acto legislativo formal que no puede ser modificado o derogado, sino por otro acto que tenga el mismo carácter.

Como consecuencia de este principio las leyes se pueden agrupar en forma jerárquica, en atención al órgano del Estado que intervenga en su formación, modificación o derogación, y al procedimiento seguido para ello.

Sergio de la Garza considera que en materia financiera pueden distinguirse tres clases de leyes, situadas jerárquicamente en la siguiente forma: La cúspide, representada por la Constitución General de la República y los Tratados Internacionales ratificados por el Senado; en segundo lugar ubica a las leyes Orgánicas y Reglamentarias; y por último a las leyes Ordinarias. (15)

Sin embargo, del principio de la autoridad formal de la ley se desprende la existencia de únicamente dos categorías de leyes: las leyes constitucionales y las leyes ordinarias.

La leyes constitucionales son las emanadas del Poder Legislativo Constituyente, integrado por el Congreso de la Unión y los (15).- Cfr.- De la Garza, Sergio F., Op. Cit., p. 32.

Congresos de cada una de las entidades federativas. (16)

Leyes Ordinarias son las emanadas del Poder Legislativo Constituido u Ordinario, integrado por las cámaras de Senadores y Diputados.

Respecto a las llamadas leyes Orgánicas y Reglamentarias no es posible señalar ninguna diferencia formal que las distinga de las ordinarias, ya que en su formación interviene el mismo órgano, siguiendo el mismo procedimiento de tal modo que no existe fundamento alguno para considerarlas en un plano de superioridad sobre las leyes ordinarias, de manera que, como expresa Fraga, "lo más que puede admitirse para no destruir la terminología, es considerar a las leyes orgánicas como especies dentro del género "leyes ordinarias", y aplicar respectivamente esas denominaciones a las normas que regulan la formación y funcionamiento de órganos del Poder Público o que concretan y desarrollan bases establecidas en la Constitución". (17)

Para finalizar, debe señalarse que en materia de Derecho Tributario Sustantivo, la única fuente es la ley, considerada no sólo en su aspecto material de acto creador de situaciones jurídicas generales, sino además en su aspecto formal de acto emanado del Poder Legislativo, ya que existen otro tipo de disposiciones (decretos y reglamentos), que considerados en su aspecto material participan de la naturaleza de la ley, en cuanto crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas generales, pero que provienen de un órgano distinto al Poder Legislativo y son formulados mediante un procedimiento diferente al empleado para la creación de la ley.

1.1.3.2. El Decreto.

No obstante que, como quedó señalado, la única fuente del Derecho Tributario Sustantivo es la Ley, considerada en sus aspectos

(16).- Vid. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.-Art. 135.

(17).- Fraga, Gabino.- Op. Cit., p. 40.

formal y material, existe un caso en el cual la materia tributaria puede ser regulada por disposiciones con carácter material de ley pero emanadas de un poder diverso al Legislativo.

Tal es el caso del Decreto considerado como un acto creador de situaciones jurídicas generales, emanado del Poder Ejecutivo por lo que se trata de normas materialmente legislativas y formalmente administrativas.

Dada la División de Poderes consagrada en nuestra Constitución, es requisito indispensable para la validez de los Decretos, que el Ejecutivo se encuentre facultado para dictarlos. Tal facultad puede provenir directamente de la Constitución o puede estar prevista en ella, pero condicionada a una Delegación de Facultades hecha por el Poder Legislativo en favor del Ejecutivo. En el primer caso la norma dictada por el Ejecutivo recibe el nombre de Decreto-Ley, en tanto que en el segundo supuesto recibe el nombre de Decreto-Delegado.

En materia tributaria sólo reviste importancia el estudio del Decreto-Delegado (18), del cual encontramos dos casos en nuestra legislación.

El primer supuesto es el previsto en el Artículo 29 Constitucional, para el caso de invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquiera otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto. Ante la realización de cualquiera de estas circunstancias se autoriza al Presidente de la República para que, de acuerdo con el Consejo de Ministros, suspenda en todo el país o en un lugar determinado las garantías individuales, y se faculta al Congreso de la Unión para conceder al Ejecutivo las autorizaciones necesarias para hacer frente a la situación. Dentro de dichas autorizaciones se encuentra la de legislar, sin limitarse la materia sobre la que puede conceder la auto-

(18).- Del Decreto-Ley sólo existe un caso previsto en nuestra Constitución y se refiere a la legislación sanitaria. Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Art. 73, fracc. XVI.

rización, por lo que, previa Delegación de Facultades, el Ejecutivo podría legislar en materia tributaria si ello fuera considerado como necesario para hacer frente al conflicto.

Un segundo caso de Delegación de Facultades para legislar es el previsto en el artículo 131 Constitucional, en el cual se establece que el Ejecutivo podrá ser facultado, por el Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación establecidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y aún prohibir las importaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país.

En este caso, se trata de proteger la economía nacional a través de diversas medidas, entre las cuales destaca la facultad del Ejecutivo para legislar en materia tributaria, específicamente en materia de impuestos a las importaciones y exportaciones.

Como se indicó anteriormente, en nuestra Constitución se ha consagrado el sistema político de la División de Poderes, el cual resulta claramente contrariado en los casos señalados, al reunirse dos poderes diversos en un solo individuo, sin embargo, se trata de situaciones graves y urgentes que justifican dicha situación, ya que de otra forma podrían ocasionarse al país daños más graves que el que implica contravenir la División de Poderes.

Sin embargo, para evitar que tal principio sea contrariado sin justificación, se hace necesario establecer expresamente los casos de excepción fuera de los cuales resulta inconstitucional y carente de eficacia toda Delegación de Facultades para legislar hecha por el Congreso en favor del Ejecutivo. En nuestro país se ha dado solución a dicho problema mediante las reformas realizadas al texto del Artículo 49 Constitucional para establecer que: "El supremo poder de la Federa-

ción se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131 se otorgarán facultades extraordinarias para legislar". (19)

1.1.3.3. El Reglamento.

El reglamento es definido como "una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo". (20)

El reglamento participa de la naturaleza del Decreto en cuanto ambos tienen el carácter material de leyes y formalmente son actos administrativos. Existe sin embargo entre ellos una diferencia fundamental, que es señalada en la definición anterior, y consiste en que el Ejecutivo sólo puede expedir Decretos legislativos previa Delegación de Facultades hecha en su favor por el Poder Legislativo, en tanto que al dictar un reglamento el Ejecutivo actúa en ejercicio de una facultad propia que le ha sido otorgada constitucionalmente, no requiriendo por tanto de ninguna autorización por parte del Congreso. (21)

Esta facultad le está otorgada al Ejecutivo en la frac-

(19) Este precepto ha sido objeto de reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación los días 12 de agosto de 1938, 30 de diciembre de 1950 y 28 de marzo de 1951.

(20) Fraga, Gabino.- Op. Cit., p. 104.

(21) Sólo en el caso previsto en la fracción XVI del Artículo 73 Constitucional no se requiere de tal delegación, sin embargo, ello constituye una excepción.

ción I del Artículo 89 Constitucional que establece como facultad del Presidente de la República: "Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia". (22)

El reglamento tiene como finalidad desarrollar y complementar las disposiciones de la ley, buscando su eficaz y expedita aplicación a los casos concretos, determinando de modo general los medios para ello. Dicho de otro modo, mediante el reglamento se desarrollan y detallan los principios generales contenidos en la ley, para hacer posible su aplicación práctica.

De lo anterior se desprende que el Reglamento se encuentra subordinado a la ley y limitado por ésta. Tal subordinación se manifiesta a través de dos principios los cuales rigen la actividad reglamentaria: el Principio de Preferencia de la Ley y el Principio de Reserva de la Ley.

El Principio de Preferencia de la Ley consiste en que las disposiciones contenidas en una ley no pueden ser modificadas por un reglamento, es decir, las disposiciones de un reglamento no pueden válidamente contrariar u oponerse a las disposiciones de la ley que se reglamenta. Este principio encuentra su origen en lo que ya ha sido estudiado como la "autoridad formal de la ley", expresada en nuestro ordenamiento constitucional en el inciso f) del artículo 72 que establece: "en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación".

(22) En este punto considero correcta la teoría del Administrativista mexicano Gabino Fraga, quien realiza un cuidadoso análisis de los antecedentes legislativos de dicha fracción y un estudio de la misma relacionándola con las disposiciones de los artículos 21 y 92 Constitucionales, para concluir que la facultad de expedir reglamentos le está otorgada al Ejecutivo en dicha fracción. Vid. Fraga, Gabino Op. Cit. pp. 109 a 114.

El principio de Reserva de la Ley significa que, de conformidad con la Constitución, hay materias que sólo pueden ser reguladas a través de una ley en su carácter formal de acto emanado del Poder Legislativo. En consecuencia, el Ejecutivo al ejercitar su facultad reglamentaria, no puede válidamente crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del Legislativo, como son en materia tributaria los hechos impositivos, los sujetos, las bases, las tasas, las exenciones, las sanciones, etc.

Este principio deriva de la relación de supra o subordinación que existe entre la ley y el reglamento, por la cual éste tiene la categoría de norma subalterna y complementaria de la ley, en la cual encuentra su medida y su justificación. (23)

En conclusión, al reglamentar una ley, el Ejecutivo debe restringir su actividad a dictar las normas necesarias para desarrollarla y facilitar su ejecución, absteniéndose de legislar en aspectos no contemplados por la ley, puesto que ésta constituye el límite fuera del cual resulta carente de validez toda actividad legislativa por parte del Ejecutivo.

Estos principios adquieren primordial importancia en materia de tributos como consecuencia del principio de legalidad que la rige y por el cual no existen más obligaciones tributarias que las establecidas a través de una ley en su sentido formal.

1.1.3.4. La Costumbre.

La Costumbre ha sido definida por Ruggiero como "La observancia constante y uniforme de una regla de conducta, llevada a cabo por los miembros de una comunidad, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica".

(23).- Cfr. Semanario Judicial de la Federación.- VII Época.- Vol. 54 3a. parte.- 2a. Sala.- p. 32.

Muy debatida ha sido la cuestión relativa a si la costumbre puede ser considerada como fuente del Derecho, sin embargo, en nuestro Derecho en general y en especial en materia de tributos, dado que las autoridades sólo pueden actuar en caso de estar expresamente autorizadas para ello por una ley, y dado el principio de legalidad que rige en materia de impuestos, no es posible aceptar que la costumbre sea fuente del Derecho Tributario Sustantivo.

Lo más que puede aceptarse es que la costumbre opere en los procedimientos administrativos, ya que, como lo señala Gabino Fraga, "a falta de disposiciones legales detalladas, se originan de hecho "prácticas" que por su continua repetición pueden crear normas para ese procedimiento". (24)

En este mismo sentido Serra Rojas nos dice que: "en el derecho administrativo se establecen ciertas prácticas, que muchas son el punto de partida para elaborar una ley, un reglamento, y en ocasiones fundar una resolución administrativa, pero su aplicación ofrece grandes incertidumbres". (25)

Tradicionalmente la costumbre ha sido clasificada en Interpretativa (*secundum legem*), cuando sirve para determinar el modo en que una norma jurídica debe ser entendida y aplicada; Introdutiva (*praeter legem*), cuando establece una norma jurídica nueva para regir una situación no prevista en la ley; y Derogatoria (*contra legem*), cuando su aplicación implica sustitución de una norma jurídica preexistente, por otra norma diversa originada en la práctica.

De las anteriores categorías pueden aceptarse como fuente del Derecho, en materia administrativa, la costumbre interpretativa y la introdutiva, dentro de las cuales quedan incluidas las circulares expedidas por las autoridades administrativas.

(24).- Op. Cit., p. 115.

(25).- Serra Rojas, Andrés.- Derecho Administrativo.- p. 78.

Es necesario analizar esta última cuestión, ya que algunos autores consideran a las circulares como auténticas fuentes del Derecho colocándolas al lado del Reglamento.

Gabino Fraga nos dice: "nosotros no consideramos que la circular sea una fuente especial, porque, o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza del reglamento, y en este caso sólo hay una simple distinción en cuanto a la forma, pero no en cuanto a la esencia del acto, y por lo tanto no es fuente distinta del propio reglamento, o bien la circular no contiene sino simples explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticas que aseguran el buen funcionamiento de la organización administrativa". (26)

En mi opinión no es posible equiparar la circular al reglamento, ya que aquellas no son más que "comunicaciones dadas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de las disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos". (27)

Aquí puede observarse ya una diferencia fundamental entre reglamento y circular, ya que, por su naturaleza misma, el reglamento tiene como características el ser una disposición de carácter general que, dentro de los límites que le impone la ley, puede establecer derechos y obligaciones tendientes a lograr la aplicación práctica de la misma, situación que no se presenta tratándose de la circular, como lo establece el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación al prevenir que: "Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán expedir circulares para dar a conocer a las diversas dependencias el

(26).- Op. Cit., p. 114.

(27).- S.J.F. VI Epoca.- Vol. XXXII p. 471.

criterio de la entidad superior que deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias. De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares".

Como puede observarse, las circulares tienen eficacia exclusivamente interna, aún en el caso de que se refieran a los particulares. (28)

Tenemos así que las disposiciones contenidas en las circulares obligan únicamente a los inferiores jerárquicos, y más aún, su obligatoriedad no deriva de la circular misma, sino que proviene del Poder de Mando atribuido al superior sobre el inferior por virtud del orden jerárquico en que se encuentran colocados y por el cual las autoridades superiores están facultadas para dar órdenes e instrucciones a los órganos inferiores, señalándoles los lineamientos que deben seguir para la realización de las funciones que les están encomendadas.

El reglamento por su parte obliga tanto a las autoridades (superiores e inferiores), como a los particulares y su obligatoriedad proviene de su carácter material de ley.

A la anterior diferencia de carácter material se agrega otra de carácter formal, derivada del órgano facultado para expedir una y otra disposición.

Tratándose de circulares, éstas provienen de funcionarios administrativos tales como Secretarios de Estado, Subsecretarios, Directores, etc., siempre que estén facultados para ello. El reglamento por su parte sólo puede ser expedido por el Titular del Poder Ejecutivo, ya que no existe disposición constitucional que lo autorice para delegar su facultad reglamentaria en ninguna persona o entidad.

Por los anteriores razonamientos considero que las circulares

(28).- En este mismo sentido Cfr. Berliri, Antonio.- Op.Cit., p. 65.

no son fuente del Derecho, ya que no crean derechos ni deberes para los particulares, ni vinculan al jugador al resolver las controversias que se le planteen.

En conclusión, puede afirmarse que, en materia tributaria, la costumbre sólo es fuente del derecho tratándose de procedimientos administrativos, considerándola como un elemento útil para la interpretación de las disposiciones administrativas, o bajo la manifestación de prácticas administrativas en la gestión de los tributos y en el cumplimiento de las obligaciones accesorias de los contribuyentes, e incluyendo dentro de ella a las circulares, consideradas como la forma en que los funcionarios superiores exteriorizan su opinión sobre la forma de interpretar y aplicar o ejecutar en la práctica las disposiciones legales o reglamentarias que rigen las obligaciones tributarias, de forma tal que se van creando prácticas administrativas que, en ocasiones, llegan a ser incorporadas a una ley o un reglamento.

1.1.3.5. La Jurisprudencia.

La Jurisprudencia es definida como "La declaración del contenido y sentido del ordenamiento jurídico de un país determinado hecha por órganos o poderes jurisdiccionales o judiciales del Estado". (29)

En nuestro derecho se entiende por jurisprudencia el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales y puede ser obligatoria o no, dependiendo de que se satisfagan o no los requisitos establecidos en los artículos 193 y 193 bis de la Ley de Amparo.

Respecto a la posibilidad de reconocerle el carácter de Fuente Formal del Derecho, existe desacuerdo entre los tratadistas y aún en las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

(29).- Modesto Ruiz Julián.- Cit. Pos., José M. Pérez Cubillas.- Derecho Fiscal.- p. 272.

En la doctrina podemos señalar las opiniones de Gabino Fraga y Sergio de la Garza quienes expresan respectivamente que: "En principio, la jurisprudencia no debe considerarse como una fuente, ya que la función judicial de donde proviene no tiene por finalidad crear el derecho, sino aplicarlo en los casos en los que haya contención". (30)

"La jurisprudencia no es fuente del derecho objetivo, sin que ello implique descontar la importancia que tiene su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos. Aunque no sea fuente del derecho orienta y en muchos casos motiva la reforma de las leyes censuradas en las ejecutorias que la crean". (31)

Sergio de la Garza nos refiere dos ejecutorias de la Suprema Corte en las cuales se sustentan tesis contrarias, ya que la Segunda Sala en el amparo en revisión 4086/61, promovido por la Cfa. de Fianzas México, S.A., sostuvo la tesis de que la jurisprudencia es obligatoria por ser una fuente del derecho que emerge "de la fuente viva que implica el análisis reiterado de las disposiciones legales vigentes", y por otra parte, la misma Segunda Sala en una ejecutoria diversa en la cual fué ponente el Ministro Carlos del Río Rodríguez, sostuvo la tesis contraria al afirmar que "la jurisprudencia no constituye legislación nueva ni diferente, sino sólo es interpretación de la voluntad de la ley. La jurisprudencia no crea una norma nueva, sino únicamente fija al alcance y contenido de una ya existente". (32)

Sosteniendo que la jurisprudencia si puede tener el carácter de fuente formal del Derecho, García Maynez expresa: "Al formarse la jurisprudencia obligatoria surge una norma nueva de índole abstracta". (33)

(30).- Fraga, Gabino.- Op. Cit., p. 115.

(31).- De la Garza, Sergio F., Op. Cit., p. 42.

(32).- Cfr. Sergio de la Garza.- Derecho Financiero Mexicano.- p.41 y 42.

(33).- García Maynez, Eduardo.- Introducción al Estudio del Derecho.- p. 70.

El propio Gabino Fraga nos dice que: "es posible reconocer a la jurisprudencia el carácter de una fuente indirecta del derecho administrativo, cuando emana de la Suprema Corte de Justicia, siempre que haya cinco ejecutorias conformes, no interrumpidas por otra en contrario". (34)

Estas contradicciones pueden ser superadas distinguiendo dos situaciones diversas :

Una primera hipótesis, en la cual existe una norma jurídica respecto de la cual la jurisprudencia sólo se limita a señalar la interpretación que debe hacerse de ella en determinado sentido. En esta hipótesis la jurisprudencia no puede en efecto ser considerada como fuente formal del derecho, ya que a través de ella no se está creando una norma nueva, y por tanto sólo puede considerársele como un medio importante para fijar la interpretación de las leyes.

Existe una segunda hipótesis la cual deriva de la obligación inexcusable que tiene el juzgador de resolver toda controversia que es sometida a su jurisdicción, en los términos del artículo 18 del Código Civil del Distrito Federal el cual dispone que: "El silencio, obscuridad o insuficiencia de la ley no autorizan a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia. Se presenta aquí el problema de las llamadas "lagunas legales", en las cuales viendo que el legislador calla o se ha engañado por haber hablado en términos generales, es imprescindible corregirle y suplir su silencio, y hablar en su lugar como él mismo lo haría si estuviese presente; es decir, haciendo la ley como él mismo la habría hecho si hubiera podido conocer los casos particulares de que se trata. (35)

Tenemos así que, cuando la ley es oscura u omisa, el juzgador debe hacer uso de los recursos que ofrecen los diversos siste-

(34).- Op. Cit., p. 115.

(35).- Aristóteles.- *Ética Nicomaquea*, Libro V, p. 71, Edit. Porrúa, S.A., México, 1977.

mas de interpretación, y si agotados éstos llega a la conclusión de que el caso sometido a su decisión no está previsto en la ley, tiene obligación de colmar esa laguna legal. En este supuesto, el juzgador crea la norma legal para el caso concreto y si esta norma llega a satisfacer los requisitos señalados en los artículos 193 y 193 bis de la Ley de Amparo, adquiere el carácter de jurisprudencia obligatoria, convirtiéndose en una norma nueva de índole abstracta.

En consecuencia, la jurisprudencia obligatoria creada para colmar lagunas de la ley si constituye una fuente formal del Derecho, con la salvedad de que en materia penal y en materia tributaria no tiene tal carácter por virtud de lo dispuesto en los artículos 14 y 31 Fracción IV de nuestra Constitución.

Dentro de este mismo tema debe tratarse lo relativo a los llamados Principios Generales del Derecho, considerados como otra fuente formal del derecho.

Respecto a dichos Principios Generales del Derecho existen una imprecisión y una confusión graves, ya que, a pesar de los esfuerzos realizados por diversos autores, aún no ha sido posible determinar su alcance y connotación, más aún, no se ha logrado dar un concepto claro de lo que debe entenderse por "Principios Generales del Derecho".

Como consecuencia de las situaciones señaladas, éstos principios cuya mayor importancia se manifestaría al presentarse una "laguna legal", como directrices que guiaran al juzgador en su tarea, desempeñan más bien un papel de orientación negativa ya que sólo plantean la exigencia de no contrariar situaciones jurídicas reconocidas en las normas legales existentes, pues como se ha establecido en nuestra jurisprudencia, es condición de estos principios "que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenar" (36)

(36).- Semanario Judicial de la Federación.- V Epoca.- Tomo LXV.- p. 2641.

Dada la imprecisión y la vaguedad de términos que predominan en lo relativo a los principios generales del derecho, resulta muy difícil reconocerles el carácter de fuente del Derecho.

En mi opinión, los Principios Generales del Derecho no constituyen una Fuente Formal del Derecho, no sólo por los razonamientos hechos en cuanto a la confusión que existe en relación a ellos, sino además por el hecho de que, por sí solos, no constituyen disposiciones que obliguen a los tribunales, sino que para ello requieren materializarse, lo cual sólo puede ocurrir a través de las resoluciones de los propios tribunales, es decir, a través de la jurisprudencia por lo que vienen a formar parte de ésta, como elementos que orientan al juzgador en su tarea de integrar el Derecho.

1.1.3.6. Los Tratados Internacionales.

En la doctrina se ha discutido acerca de si los Tratados Internacionales pueden ser considerados como fuentes de obligaciones tributarias. Pérez Cubillas nos dice a este respecto que: "Generalmente se considera que no es así, por lo menos desde el punto de vista formal, pues su eficacia respecto a los ciudadanos de los países signatarios está subordinada a la expedición de una ley interna que los apruebe o ponga en vigor; pero, puesto que la ley interna se limita, casi siempre, a poner en vigor pura y simplemente el tratado o convenio internacional, desde el punto de vista sustancial se ha estimado, por algunos escritores, que esos Convenios Internacionales representan una verdadera fuente de obligaciones tributarias cuando contienen normas que modifican o suprimen algunas obligaciones tributarias de los ciudadanos de los Estados signatarios o de uno de ellos". (37)

En nuestro país el artículo 133 Constitucional establece que los Tratados Internacionales que se celebren de conformidad con

(37).- Pérez Cubillas, José M.- Derecho Fiscal.- p. 271.

la Constitución y sean ratificados por el Senado de la República, tienen el carácter de Ley Suprema.

De esta disposición constitucional resulta que el Tratado Internacional, una vez que ha sido aprobado por el Senado, puede ser considerado como fuente de las obligaciones tributarias establecidas en él.

La generalidad de los Tratados que se celebran en materia tributaria tienen como objeto establecer coordinación entre los sistemas impositivos de los Estados que los celebran, para regular el régimen tributario de quienes reciben o poseen bienes o desarrollan su actividad económica en el territorio de varios Estados, a fin de evitar la doble imposición.

1.1.4. Relaciones del Derecho Tributario con otras ramas del Derecho.

El Derecho Tributario mantiene estrechas relaciones con otras ramas del Derecho en virtud de que, como se señaló anteriormente, grandes apartados de éste son conjuntos de normas propias de otras disciplinas jurídicas, las cuales guardan íntima relación con la materia tributaria, por lo que en este punto nos remitimos a lo que ya se señaló respecto a la relación del Derecho Tributario con el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, el Derecho Procesal y el Derecho Penal, por lo que sólo resta señalar la relación que guarda con el Derecho Civil.

Giannini explica que esta relación se manifiesta en los aspectos siguientes:

- 1).- La relación jurídica tributaria es fundamentalmente una relación obligatoria, ya que al realizarse fácticamente la hipótesis prevista en la ley como gene-

radora del tributo, el Estado se convierte en titular de un derecho de crédito frente al contribuyente en calidad de deudor. La estructura jurídica de la relación no es diferente a la de la obligación de derecho civil y en consecuencia las disposiciones de éste relativas al nacimiento, modificaciones y extinción de las relaciones obligatorias de derecho privado, son aplicables a la relación tributaria, en tanto no sean expresa o tácitamente derogadas por principios de derecho tributario.

- 2).- Por otra parte, existen casos en que el presupuesto de hecho que, conforme a la ley tributaria, es generador de la obligación a cargo del particular de pagar un tributo, consiste en una relación jurídica de derecho privado (p.e., compraventa, donación, arrendamiento, etc.). En tal hipótesis, la relación jurídica privada constituye un dato de hecho para la relación impositiva, por lo que las normas que la regulan deben tenerse en cuenta para la determinación del objeto impositivo. (38)

En resumen, la relación existente entre ambas ramas del Derecho es una relación de supletoriedad del Derecho Civil respecto al Derecho Tributario, la cual se encuentra expresamente establecida en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

1.2. Los Tributos.

1.2.1. Concepción General del Tributo.

La formulación de un concepto genérico del Tributo responde a la necesidad de establecer los elementos comunes a sus especies:

(38).- Giannini, A.D.- Op. Cit., pp. 12 y 13.

Impuestos, Tasas o Derechos y Contribuciones Especiales.

Entre las definiciones que se han dado del Tributo encontramos las siguientes:

Blumenstein nos dice: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma".

Giuliani Fonrouge lo define en los siguientes términos: "es una prestación obligatoria, comunmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".

Para Dino Jarach el tributo es: "una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".

Héctor Villegas lo conceptúa como: "las prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que la demanda el cumplimiento de sus fines".

Por su parte, Geraldo Ataliba considera que el tributo es: "la obligación jurídica pecuniaria ex-lege, que no constituye sanción de un hecho ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley".

Finalmente, en el Modelo de Código Tributario para la América Latina, se establece que son tributos "las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de un poder imperioso, exige con el objeto de obtener sus recursos para el cumplimiento de sus fines".

En las anteriores definiciones encontramos como elementos comunes para la caracterización jurídica del tributo los siguientes:

1.- El tributo es una prestación comúnmente en dinero.-

La prestación tributaria es realizada normalmente en efectivo por ser ésta la forma de pago más conveniente para el Estado en razón de que su manejo representa menor problema que el de otras clases de bienes. Sin embargo, no es esencial a la naturaleza del Tributo que la prestación sea pecuniaria, sino que puede ser realizada en especie. A este respecto Héctor Villegas afirma que es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación del país no disponga lo contrario. (39)

Más aún, es posible señalar casos en los cuales la prestación en especie presenta ventajas sobre la pecuniaria, por resultar más conveniente para la economía del Estado, para la protección de los intereses nacionales o para la realización de obras de beneficio colectivo. Como ejemplos de lo anterior se pueden señalar los siguientes:

- a) Tratándose de impuestos a la minería, el artículo 14 de la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería dispone que el impuesto al oro se pague en especie, con lo cual la economía del Estado se ve favorecida por las variaciones en el valor de este metal con relación a la moneda.
- b) En esta misma materia puede señalarse el caso previsto en el artículo 12 de la citada ley, el cual faculta al

(39).- Villegas, Héctor B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.- p. 77.

Ejecutivo Federal para ordenar que el cobro del impuesto se haga en especie cuando lo considere necesario, para satisfacer el consumo de las industrias nacionales si éste no se encuentra suficientemente abastecido, y hasta el límite de dicho consumo.

En el supuesto anterior el pago en especie del impuesto se utiliza como instrumento para la protección de los intereses nacionales lo cual no ocurriría si el pago fuera en dinero.

c) Finalmente, como ejemplo de casos en los cuales el pago en especie posibilita la realización de obras de beneficio colectivo, encontramos la disposición del artículo 56 de la Ley de Hacienda de los Municipios de Nuevo León, el cual, tratándose de fraccionamientos, establece un impuesto en especie, consistente en un por ciento del área vendible para destinarla a usos y servicios públicos.

2.- El tributo es exigido por el Estado en ejercicio de un Poder de Imperio.

Esta característica pone de manifiesto la facultad del Estado para requerir a los particulares coactivamente el pago de la prestación. Tal coacción se manifiesta desde el momento en que el Estado prescinde de la voluntad del particular para crear el tributo que le será exigible y deriva del poder de imperio que el Estado ejerce sobre sus gobernados.

3.- El tributo es una prestación Ex-lege.

Esta característica del tributo se encuentra estrechamente relacionada con el principio de legalidad que rige to-

da la materia tributaria y según el cual no puede exigirse un tributo que no haya sido previamente establecido en una ley. Esta norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando se realizan las circunstancias previstas en ella como presupuesto de la obligación tributaria, de lo cual se concluye que el tributo tiene su origen en la conjunción de la hipótesis establecida de manera abstracta en la ley y un hecho real en el cual se actualiza dicha hipótesis, siendo tal conjunción la característica esencial de las obligaciones ex-lege.

4.- Por el Tributo se establece una relación de Derecho.

Al surgir la obligación tributaria nace una relación jurídica entre el Estado como acreedor y el contribuyente como deudor, estando ambos obligados a sujetar su actividad a la Ley, de tal modo que el particular no puede dejar de pagar el tributo y el Estado no puede optar entre cobrarlo o no, sino que está legalmente obligado a ajustar su actividad al mandamiento legal.

5.- El tributo tiene como objeto proporcionar al Estado recursos para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

El tributo encuentra su razón de ser en la necesidad del Estado de obtener ingresos para cubrir los gastos que se originan con motivo de la satisfacción de las necesidades públicas. Esta característica reviste en la actualidad una gran importancia, ya que el Estado, al establecer tributos, no puede hacerlo de un modo arbitrario, sino que su actuación debe estar plenamente justificada, lo cual ocurre sólo cuando va encaminada al logro del bien común, de tal manera que no puede establecer un tributo si no es para procurarse los recursos que necesita para cumplir con sus fines.

En nuestra legislación encontramos establecida esta característica en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional y en el Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, en los cuales se establece como finalidad de los tributos cubrir los gastos públicos.

Como ya se señaló, el Tributo es un género el cual comprende todas las prestaciones exigidas por el Estado que derivan de su actividad como ente de Derecho Público encargado de atender a la satisfacción de las necesidades públicas. Como especies de este género encontramos a los Impuestos, las tasas o derechos y las contribuciones especiales.

1.2.2. El Impuesto.

El impuesto constituye la especie más importante y típica del tributo por lo que su caracterización jurídica será analizada con mayor detenimiento con posterioridad, limitándonos en este punto a dar un concepto de lo que debe entenderse por impuesto, con el fin de destacar los elementos que lo constituyen y estar en posibilidad de establecer sus diferencias con las otras especies de tributos.

Los diferentes tipos de tributo deben definirse prescindiendo de los elementos comunes contenidos en la definición genérica del tributo, por lo cual el impuesto puede ser definido como: "El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado".(40)

1.2.3. Las Tasas o Derechos.

Esta especie de tributo presenta dificultad para su ca-

(40).- Villegas, Héctor B., Op. Cit. p. 83.

caracterización debido en gran medida a que comunmente se utiliza una terminología deficiente que olvida las diferencias existentes entre los diversos tributos, de tal modo que aún en las leyes son confundidos.

A este respecto Villegas nos dice que: "También influye el arbitrio del legislador, que en diversos países crea presuntas "tasas" caracterizadas de distinta manera, graduadas en virtud de criterios dispares, con nombres que no siempre responden a la realidad del instituto, recaudadas por organismos diferentes y mediante procedimientos disímiles".

La crítica de este autor es acertada y puede señalarse como ejemplo de tal situación el hecho de que en nuestra legislación se designa a este tributo con el nombre demasiado genérico de "derechos", lo cual es muestra de la confusión que existe respecto a esta figura.

No obstante las dificultades señaladas, la doctrina ha elaborado una serie de definiciones acerca de este tributo, a través de las cuales es posible destacar sus rasgos característicos.

Entre las definiciones elaboradas encontramos la de Gianini para quien la tasa es "la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado". (41)

En opinión de Bielsa la tasa es: "la cantidad de dinero que percibe el Estado (Nación, provincia, comuna o entidad autárquica) en virtud y con motivo de la prestación de un determinado servicio o un uso público, o de una ventaja diferencial, proporcionada por ese servicio o uso". (42)

(41).- Op. Cit., p. 50.

(42).- Bielsa, Rafael.- Compendio de Derecho Constitucional, Administrativo y Fiscal.- Tomo III.- p. 226.

Para Héctor Villegas "la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente". (43)

Por su parte Mario y Héctor Fernández Provoste señalan que: "tasas son los cobros que formula el Estado en relación con alguna intervención o gasto de la administración pública motivados directamente por algún contribuyente". (44)

En nuestro país, Sergio de la Garza da la siguiente definición de este tributo: "Es una contraprestación en dinero obligatoriamente establecida por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio". (45)

De las anteriores definiciones es posible destacar las siguientes características de la tasa:

- 1.- Es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio.
- 2.- Encuentra su origen en la ley.
- 3.- El hecho generador de la tasa está constituido por una actividad del Estado relacionada directamente con el particular.
- 4.- Su finalidad es obtener recursos para sufragar los gastos originados por la prestación del servicio

(43).- Op., Cit., p.100.

(44).- Fernández Provoste, Mario y Héctor.-Principios de Derecho Tributario.- p. 37

(45).- Op. Cit., p. 325.

proporcionado al contribuyente.

- 5.- Los servicios que dan lugar a la tasa deben ser inherentes a las finalidades del Estado.

Los dos elementos señalados primeramente son comunes a todos los tributos, por lo cual es aplicable a ellos lo expuesto al analizar los elementos del tributo en general.

Respecto al tercer elemento puede señalarse que es el elemento esencial de la tasa, pues la actividad estatal vinculada al particular es lo que va a permitir diferenciar a la tasa de cualquier otro tributo, ya que, fuera de la relación que existe entre la obligación del particular de realizar la prestación pecuniaria en favor del Estado y el desarrollo por parte de éste de una actividad que se relaciona directamente con aquél, no se encuentra ningún otro elemento constante que permita caracterizar a la tasa.

Por lo tanto, sólo puede darse un concepto de tasa adoptando el criterio de considerarla como un tributo impuesto por la ley en razón de una actividad realizada por el Estado, y que afecta particularmente al obligado.

En relación al cuarto elemento señalado, existe desacuerdo en la doctrina ya que algunos autores consideran que no se altera la naturaleza de este tributo por el hecho de que los ingresos obtenidos por su aplicación se destinen a fines diversos a sufragar los gastos originados con motivo del servicio prestado. Entre quienes piensan lo anterior se encuentran Héctor Villegas y Dino Jarach.

En oposición al criterio anterior se manifiesta Valdés Costa, quien considera que los ingresos recaudados por concepto de tasas no pueden ser destinados a un fin ajeno al servicio por el cual se generó dicho tributo; nos dice este autor: "si se establece un tributo en ocasión del funcionamiento de un servicio para destinarlo a otro.

ese tributo no es una tasa". (46)

En mi opinión, el destino normal de los ingresos recaudados con motivo de la prestación de un servicio particularmente referido al contribuyente, debe ser precisamente sufragar las erogaciones realizadas por el Estado con motivo de la prestación de dicho servicio. Sin embargo, me parece correcto el criterio que niega que tal elemento - destino de los fondos -, constituye un elemento esencial de la tasa ya que, como ha sido señalado, el único elemento constante que caracteriza a dicho tributo es el presupuesto de hecho, consistente en la realización de una actividad estatal particularmente referida al obligado, por lo que el destino que se dé a los fondos obtenidos no altera la esencia del tributo. (47)

Por lo que se refiere al quinto elemento señalado también existe discusión, ya que un sector de la doctrina considera que en la actualidad los fines del Estado se han ampliado al grado de que no existe obstáculo para que, objetivos considerados tradicionalmente como reservados a la actividad exclusiva de los particulares, sean reconocidos hoy día como tareas ineludibles del Estado.

Contra tal opinión se ha argumentado que, aún aceptando la concepción intervencionista del Estado que amplía su campo de acción, es posible establecer claramente la existencia de necesidades públicas que sólo al Estado corresponde satisfacer. Estas necesidades pueden ser clasificadas en absolutas y relativas, siendo las primeras aquellas que el Estado no puede dejar de satisfacer, ya que de no hacerlo dejaría de existir como tal. Como ejemplo de este tipo de necesidades se señalan la defensa ante ataques externos que hagan peligrar su soberanía y la seguridad de las personas y bienes de sus gobernados, la administración de justicia y la conservación del orden interno.

(46).- Valdés Acosta, Ramón.- Curso de Derecho Tributario.- p.p.315 y 316.

(47).- En este mismo sentido Cfr., Villegas, Héctor.- Op. Cit., p. 102.

Las necesidades públicas relativas serían aquellas a través de cuya satisfacción se buscan el progreso y bienestar generales, correspondiendo al Estado la obligación de desarrollar la actividad necesaria para satisfacerlas, dentro de sus posibilidades materiales, sin que el incumplimiento de tal obligación afecte a su existencia al grado de ponerlo en peligro de desaparecer, sin desconocer que, de no dar satisfacción a tales necesidades, el Estado no estaría cumpliendo debidamente con los fines que le han sido encomendados. Como ejemplos de tales necesidades se señalan las actividades relativas al poder de policía, las actividades administrativas, los transportes, las comunicaciones, etc.

Tratándose de las necesidades públicas calificadas como absolutas debe presumirse su carácter gratuito, ya que se trata, por definición, de actividades que no pueden dejar de ser realizadas, por lo cual el Estado no puede condicionar su prestación a la obtención de un ingreso. En cambio, tratándose de las necesidades públicas relativas si puede el Estado señalar contraprestaciones en ocasión de la prestación de tales servicios, y establecer que el pago de tales contraprestaciones sea a cargo del particular con respecto al cual se singulariza el servicio.

Ahora bien, si el Estado en su concepción intervencionista, realizara una actividad normalmente reservada a los particulares y por la realización de dicha actividad obtuviera ingresos provenientes de quienes espontáneamente hicieran uso de los servicios prestados en esa forma, tales ingresos no tendrían el carácter de tasas ya que, en tal hipótesis, la actividad desarrollada por el Estado no tendría el carácter de pública por no constituir su realización parte de sus fines. En tal supuesto podría hablarse de un precio público, o de un producto, más no de una tasa y su pago no podría ser impuesto al particular sin su consentimiento como acontece tratándose de un tributo.

Valdés Costa explica: "entendemos que las tasas correspon-

den a aquellos servicios inherentes al Estado que no se conciben prestados por particulares dada su íntima vinculación con la noción de soberanía".

1.2.4. Las Contribuciones Especiales.

Respecto a este tributo encontramos las siguientes definiciones:

La Contribución Especial es "La prestación debida al Estado o a un ente público por aquellos que reciben una ventaja económica particular en razón de una actividad administrativa general, o por aquellos que, como consecuencia de una cosa que poseen o del ejercicio de una industria, comercio u otra actividad, provocan un gasto o un mayor desembolso del ente público". (48)

Para Bielsa es "un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración Pública (sea directamente, sea por concesionario)". (49)

Héctor Villegas las define como: "los tributos debidos en razón de beneficio individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado". (50)

En concepto de Fernández Provoste "las contribuciones son los gravámenes que tienen por objeto distribuir entre ciertos contribuyentes los gastos de realización de obras o de mantenimiento de servicios que los benefician colectivamente de alguna manera más especial que al resto de las personas que integran la sociedad". (51)

(48).- Giannini, A.D., Op. Cit., p. 31.

(49).- Bielsa, Rafael.- Op. Cit., T.III., p. 298.

(50).- Villegas, Héctor.- Op. Cit., p. 109.

(51).- Fernández Provoste, Mario y Héctor.- Op. Cit., p. 37.

Margain Manautou nos dice que es: "una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que los benefició o beneficia en forma específica". (52)

Por su parte, De la Garza define a la Contribución Especial como "La prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica". (53)

Del análisis de las anteriores definiciones encontramos los siguientes elementos característicos de la Contribución Especial :

- 1.- Es una prestación exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio.
- 2.- Debe ser establecida por una ley.
- 3.- Su hecho generador consiste en la realización de un beneficio en favor del contribuyente como consecuencia de una actividad del Estado que simultáneamente satisface intereses generales, o en un aumento de los gastos públicos como consecuencia de la actividad realizada por el contribuyente.
- 4.- Su finalidad consiste en obtener ingresos que ayudan a sufragar los gastos originados por la realización de las obras o la prestación de los servicios de los cuales se deriva el beneficio para los obligados o el aumento de gastos del Estado.

Las dos primeras características son comunes a todos los

(52).- Margain Manautou, Emilio.-Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- p. 100.

(53).- De la Garza, Sergio F., Op. Cit., p. 328.

tributos por lo que no es necesario hacer más comentarios en relación a ellas.

El tercer elemento es de fundamental importancia para la caracterización de la Contribución Especial, pues constituye el rasgo esencial que permite diferenciarla de los demás tributos.

De este elemento, que se encuentra constituido por el hecho generador del tributo, se derivan las dos principales especies de Contribuciones Especiales, dependiendo de que tal hecho consista en la realización de una obra pública que origina un beneficio para el obligado, o en un aumento de los gastos del Estado como consecuencia de la actividad desarrollada por el contribuyente.

En el primer caso se tratará de una "Contribución de Mejoras", la cual estará a cargo de quienes experimentan un particular beneficio económico derivado de la realización de una obra de carácter público, obteniendo una ventaja frente a todos aquellos a quienes dicha obra beneficia de una manera indirecta e indistinta. Tal situación se presenta por ejemplo con la construcción de una carretera, la cual beneficia de modo general a toda la colectividad al mejorar las vías de comunicación y los transportes, y de una forma directa a los propietarios de los predios colindantes ya que, además del uso que pueden hacer de ella (beneficio general), experimentan un aumento en su patrimonio como consecuencia del incremento en el valor de sus predios por su ubicación (beneficio particular y directo).

En el segundo supuesto se trataría de una "Contribución de Gasto", ya que los obligados a cubrirla obtienen un beneficio por el ejercicio de una actividad para cuyo desarrollo el Estado debe a su vez realizar una actividad administrativa que le origina un gasto o aumenta uno ya existente.

Respecto al cuarto elemento sólo señalaremos que los ingresos obtenidos por la recaudación de contribuciones especiales, de-

ben en principio destinarse al financiamiento de la obra o del servicio prestado por el Estado, ya que si el fundamento para establecer el tributo consiste en la ventaja o beneficio que el particular experimentó por la realización de la obra o la prestación del servicio, lo más natural es que el pago que se le impone se destine precisamente a contribuir al financiamiento de los gastos originados con tal motivo.

Distinción entre Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.

Como quedó señalado antes, los impuestos, las tasas y las Contribuciones Especiales presentan algunas características comunes en cuanto son especies de un mismo género, sin embargo existen en cada uno de ellos características peculiares que los diferencian entre sí. De estas características la más importante está constituida por el hecho generador de cada uno de esos tributos, pues dependiendo de la naturaleza de dicho presupuesto podrá clasificarse un tributo como impuesto, tasa o contribución especial.

Tenemos así que si una determinada situación de hecho que constituye una manifestación directa o indirecta de capacidad contributiva, es elegida por el legislador como generadora de una obligación de tributar, sin que a dicha prestación corresponda el desarrollo de una actividad o la prestación de un servicio estatal particularmente referidos al obligado, nos encontraremos ante la figura tributaria conocida como impuesto, el cual encuentra su fundamento en la potestad del Estado para imponer tributos a los sujetos que se encuentran bajo su imperio, siendo dicha prestación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

El tratadista brasileño Geraldo Ataliba destaca esta característica del impuesto clasificándolo como un "tributo no vinculado" en el cual, el hecho generador de la obligación tributaria está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal, es decir, no existe conexión entre la prestación que se impone al particular, y ac-

tividad estatal alguna que se singularice respecto a él, o lo beneficie particularmente.

La situación es diferente tratándose de la tasa y la contribución especial, las cuales han sido clasificadas como "tributos vinculados" en los cuales la obligación de pagar el tributo tiene como hecho generador el desempeño de una actividad estatal referida al obligado.

En este tipo de tributos, el hecho imponible está constituido por un hecho que el particular realiza o una situación en la cual se encuentra y que origina una actividad o un gasto a cargo del Estado, que, de alguna forma, se particulariza en el obligado o repercute en su patrimonio, de tal modo que como indica Villegas "en los tributos vinculados se suman:

- 1.- El hecho o situación cuyo acaecimiento compete en forma exclusiva al particular (p. ej., solicitar la inscripción registral de un automotor, ser titular de un comercio que es objeto de inspección de salubridad, ser dueño de un campo cuyos límites colindan con el terreno en el que se construye una ruta, ser beneficiario de servicios de seguridad social, circular por una vía especial de comunicación cuya utilización produce ventajas, etc.);
- 2.- La actividad o gasto a cargo del Estado que se particulariza o produce efectos beneficiantes con respecto al particular (p. ej., la actividad del registro de automotores, de la repartición que vela por la salud pública, del organismo encargado de obras viales, de la caja que otorga beneficios sociales, de la entidad estatal que, por sí misma o por concesionarios construye y conserva una vía especial de comunicación, etc.)". (54)

(54).- Villegas, Héctor, B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.- p. 81.

Esta es la diferencia fundamental entre el impuesto como tributo no vinculado y las tasas y contribuciones especiales consideradas como tributos vinculados.

La distinción entre la tasa y la contribución especial se encuentra asimismo en el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, ya que para que nazca la obligación del particular de cubrir una tasa, basta con que el Estado desarrolle una actividad inherente a sus funciones la cual se vincula con el particular, independientemente de que constituya o no un beneficio para éste, ya que aún cuando en la mayoría de los casos el particular obtiene un beneficio del servicio que da lugar a la tasa, existen ocasiones en las cuales ese beneficio no se da en absoluto, sin que tal circunstancia repercuta en forma alguna en su obligación de pagar la tasa, la cual se establece por el solo hecho de particularizarse respecto a él una actividad del Estado.

Una situación totalmente diversa se presenta tratándose de la Contribución Especial, la cual es establecida precisamente en razón del beneficio que el obligado experimenta como consecuencia de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Al respecto Fonrouge nos dice que: "este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio actual o futuro que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a un particular determinado o a grupos sociales determinados". (55)

La diferencia consiste en conclusión, en que, mientras en la tasa sólo se exige la existencia de un servicio estatal individualizado en el contribuyente, aunque no le produzca beneficio al-

(55).- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Vol. II.- p. 1004.

guno, la existencia de este beneficio es esencial en la Contribución Especial.

1.3. Teoría General del Impuesto.

1.3.1. Concepto de Impuesto.

El impuesto es uno de los tributos a través de los cuales el Estado se procura ingresos que le son indispensables para la realización de sus funciones. El impuesto tiene por objeto proveer al Estado de riqueza, a costa de los particulares sometidos a su poder de imperio, quienes se encuentran obligados a contribuir con parte de su riqueza para sufragar los gastos públicos.

Para expresar lo que es el impuesto y cuáles deben ser sus características se han formulado numerosas definiciones, de las cuales destacan las siguientes:

En opinión del alemán Eheberg "los impuestos son las prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". (56)

Para Francisco Nitti "el impuesto es una cuota parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. "Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible". (57)

(56).- Cit., Pos., Segundo V. Linares Quintana.- El Poder Impositivo y la Libertad Individual.- p. 50.

(57).- Cit., Pos., Ernesto Flores Zavala.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- p. 35.

Por su parte Berliri, al conceptuar al impuesto nos dice que, con relación a su función, puede definirse como "la cuota de concurso individual a los gastos públicos", y desde un punto de vista formal como "la obligación que el legislador somete a la regulación propia de un impuesto". Finalmente proporciona la siguiente definición la cual califica de menos exacta pero más descriptiva; "el impuesto es la obligación de dar o de hacer coactivamente impuesta en virtud de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta, a favor de un ente público, que tiene por objeto una suma de dinero o un efecto timbrado y no constituye la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria". (58)

Por su parte Giannini lo define como "una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso". (59)

En concepto de Fernández Provoste "se designa como impuesto al gravamen que se exige para cubrir los gastos generales del Estado, sin que el deudor reciba otro beneficio que aquél indeterminado que obtienen todos los habitantes de un país por el funcionamiento de los servicios públicos". (60)

Al tratar lo relativo a la distinción entre impuestos, tasas y contribuciones especiales quedó señalado que la diferencia fundamental se refiere al presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria. Siguiendo esta idea se han formulado las siguientes definiciones:

El impuesto es "la prestación de valores pecuniarios,

(58).- Berliri, Antonio.- Op. Cit., p. 341.

(59).- Giannini, A.D.- Op. Cit., p. 46.

(60).- Fernández Provoste Mario y Héctor.- Op. Cit., p. 37.

exigida a los individuos de acuerdo con reglas fijas, para cubrir gastos de interés general, y únicamente en razón del hecho que los individuos que deben pagarlo son miembros de una comunidad política organizada". (61)

De la Garza lo define como: "una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinado a cubrir los gastos públicos". (62)

Finalmente, procurando no repetir en la caracterización del impuesto los conceptos comunes a todos los tributos encontramos las siguientes definiciones:

Impuesto es "el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o un acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal". (63)

"El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado". (64)

"El tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente". (65)

En nuestro derecho impositivo, el Código Fiscal de la Federación define los impuestos como: "las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo

(61).- Jeze, Gastón.- Cit., Pos., Segundo V. Linares Quintana.- Op. Cit., p. 51.

(62).- De la Garza, Sergio F.- Op. Cit., p. 348.

(63).- Ataliba, Geraldo.- Hipótesis de Incidencia Tributaria.

(64).- Villegas, Héctor B.- Op. Cit., p. 83.

(65).- Modelo de Código Tributario para América Latina.- Cit., Pos., Sergio F. de la Garza.- Op. Cit., p. 345.

de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos". (66)

1.3.2. Características del Impuesto.

Del análisis de las definiciones mencionadas pueden señalarse las siguientes características del impuesto:

- 1.- Es una prestación normalmente en dinero y excepcionalmente en especie.
- 2.- Es exigido por el Estado en virtud de su poder de imperio.
- 3.- Es una prestación Ex-lege.
- 4.- Su presupuesto de hecho es una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.
- 5.- Su objeto es proporcionar al Estado recursos para el cumplimiento de sus fines, es decir, para cubrir los gastos públicos.

Como puede observarse, sus características concuerdan de manera casi completa con las del tributo en general, lo cual se explica en virtud de que el impuesto constituye la especie más importante y a la vez más típica del género tributo, de ahí que sus elementos característicos sean casi idénticos.

Hecha la anterior aclaración es posible omitir el estudio de las características marcadas con los números 1,2,3 y 5, a fin de no redundar en lo que ya quedó expresado al analizar dichos elementos como características del tributo en general. Por lo tanto, sólo es preciso analizar la característica relativa al presupuesto de hecho del impuesto, la cual constituye el elemento esencial que permite diferen-

(66).- Código Fiscal de la Federación.- Art. 2º.

ciarlo de las demás especies de tributos.

Respecto a este elemento el tratadista Valdés Costa afirma que una parte de la doctrina en Uruguay ha optado por una definición negativa o residual diciendo que el impuesto es el tributo que no tiene ninguna característica especial, o que es el tributo que no reúne las características de las tasas y las contribuciones. (67)

Contra la anterior posición se ha expresado que si es posible señalar un elemento propio y de carácter positivo que permite caracterizar al impuesto, y que tal elemento es la independencia que existe entre la obligación del particular de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con los ingresos así obtenidos.

Gastón Jezu hace referencia a esta situación al señalar como un elemento esencial del impuesto que éste es debido por los individuos únicamente en razón del hecho de que ellos forman parte de una comunidad políticamente organizada, es decir, que para que nazca la obligación del particular de pagar un impuesto, resulta intrascendente el hecho de que el pago realizado por él no se relacione concretamente con alguna actividad del Estado, ya que la actividad del Estado podrá o no vincularse al contribuyente, pero esa vinculación es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto.

En atención a esta característica el impuesto ha sido clasificado por Ataliba como un tributo no vinculado, ya que en su opinión si el presupuesto de la obligación de tributar consiste en un hecho cualquiera independiente a toda actividad estatal, se tratará de un tributo no vinculado, y afirma que si frente a una exacción el intérprete verifica que no se trata de un tributo vinculado a una actividad estatal, entonces puede afirmar que se trata de un impuesto, ya que "todo tributo no vinculado es impuesto". (68)

(67).- Cit., Pos., Sergio de la Garza, Op., Cit., p. 346.

(68).- Ataliba, Geraldo.- Hipótesis de Incidencia Tributaria.- n.52.16.

Aceptada la teoría anterior queda claro que, a diferencia de los demás tributos, en el impuesto el hecho generador de la obligación de pagarlo no consiste en una actividad estatal, ni en un hecho relacionado con ella, surgiendo en consecuencia la interrogante de ¿cuál debe ser la característica del hecho imponible tratándose del impuesto?

A esta interrogante se ha dado respuesta en el sentido de que "el hecho imponible en materia de impuestos puede asumir variados caracteres, porque el legislador al crear el presupuesto de hecho del impuesto, goza de amplísima libertad, generalmente para ello". (69)

Acorde con este criterio, Berliri sostiene que "cualquier situación puede ser considerada por el legislador como idónea para legitimar la aplicación de un impuesto, y por tanto, cualquier hecho puede considerarse apto para generar una obligación tributaria", pudiendo definirse al hecho imponible del impuesto como "aquél hecho jurídico de cuya realización nace la obligación tributaria". (70)

Este mismo autor nos dice que, no obstante lo anterior, todas las situaciones que el legislador puede erigir como hechos imponibles representan, generalmente, desde un punto de vista financiero, una presunción de capacidad contributiva, en lo cual coincide con las opiniones de Ataliba y Jarach quienes sostienen que aún cuando el Estado por su Poder de Imperio podría exigir impuestos en base a cualquier presupuesto de hecho, por caprichoso que fuera no lo hace así, pues existe en todos los Estados un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos imponibles, por lo que los impuestos no se cobran según el capricho y fantasía de aquellos, sino atendiendo al criterio de que tales hechos representan un estado o un movimiento de riqueza que indique la existencia de capacidad contributiva.

(69).- De la Garza, Sergio F.- Op. Cit., p. 346.

(70).- Berliri, Antonio, Principios de Derecho Tributario.- p.p. 337 y 338.

La tesis anterior es aplicable a nuestro derecho, ya que al establecerse en nuestra Constitución que la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos se encuentra condicionada por un lado a que dicha obligación sea exigida en forma proporcional y equitativa, y por otro lado a que sólo nazca la obligación de contribuir a partir de que se han cubierto las necesidades elementales del individuo quedando el salario mínimo libre de todo gravámen, se está estableciendo en forma tácita como criterio para establecer impuestos el de la capacidad contributiva.

Considerando la importancia del elemento en estudio para la definición del impuesto, se ha criticado la definición dada en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, afirmándose que dicho precepto no da una definición del impuesto, sino un concepto del tributo en general.

1.3.3. Fundamento de la Imposición.

La doctrina se ha mostrado preocupada por encontrar el fundamento que justifique la facultad del Estado para exigir a sus gobernados la entrega de una parte de su riqueza en forma de tributos, y en especial tratándose de los impuestos. En la búsqueda de tal justificación se han elaborado diversas teorías de las cuales analizaremos brevemente las más conocidas, no obstante que, como lo señala acertadamente Villegas, el fundamento de la imposición "nada tiene que ver con la naturaleza jurídica del impuesto, ya que las consideraciones que se hacen al respecto son presupuestos extrajurídicos de las imposiciones y no se refieren al contenido jurídico del impuesto, por lo que son consideraciones que atañen a la política fiscal, y no al derecho positivo". (71)

La anterior aclaración ayudará a comprender el hecho de
(71).- Op., Cit., p. 85.

que a través de los años se hayan dado tan diversos fundamentos a la imposición, ya que las diversas teorías elaboradas para tal efecto corresponden a conceptos políticos y financieros diferentes.

1.3.3.1. Teoría de la Equivalencia o del Precio de Cambio.

De acuerdo con esta teoría el impuesto encuentra su fundamento en el hecho de que constituye una compensación que satisfacen los contribuyentes por los servicios que les presta el Estado, es decir, se considera que el impuesto es un precio mediante el cual los particulares remuneran al Estado por las actividades que desarrolla en beneficio de la colectividad. Pufendorf sostenía que "el impuesto es el precio de la protección de las vidas y haciendas", en tanto que Madam Clemence Roger afirmaba que "el impuesto es la parte del poder productivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad en cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas, en provecho de las generaciones futuras". (72)

Dentro de esta misma corriente Leroy-Beaulieu sostenía que debía hacerse pagar a cada ciudadano el precio justo de los servicios que recibía de la sociedad.

Criticando esta tesis Flores Zavala señala que es inexacta por las siguientes razones:

- 1.- Porque no toda la actividad del Estado es un servicio público, ya que hay toda una serie de actividades estatales que no tienen por finalidad la prestación de

un servicio público y sin embargo los gastos que originan son cubiertos con ingresos obtenidos mediante la recaudación de impuestos, desapareciendo en consecuencia la relación de contraprestación sostenida por esta teoría.

- 2.- Existen servicios públicos prestados a particulares que no pagan impuestos, por ejemplo, los servicios de asistencia pública que se proporcionan precisamente a quienes por su situación económica o por sus condiciones personales se encuentran en la imposibilidad de pagar impuestos.

A las razones anteriores debe agregarse que de aceptarse esta teoría se reconocería al impuesto un carácter contractual, lo cual resulta inaceptable, pues como ha quedado señalado la voluntad del particular resulta irrelevante para el establecimiento del impuesto.

1.3.3.2. Teoría del Seguro.

Para quienes sostienen esta tesis el impuesto se justifica en cuanto constituye una prima de seguro pagada por aquellos que poseen bienes, para asegurarlos contra todo riesgo que perturbe su posesión o el goce de los mismos. E. de Girardi expresa esta idea al decir que "el impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute". (73)

La crítica a esta teoría se basa en los siguientes argumentos:

- 1.- La actividad del Estado nunca se ha circunscrito a la

(73).- Cit., Pos., Ernesto Flores Zavala.- Op., Cit., p. 50.

protección de la vida y la hacienda de sus súbditos, menos aún en la actualidad en que predomina la concepción intervencionista del Estado.

- 2.- El Estado destina a los servicios de seguridad de los particulares sólo una pequeña parte de sus recursos, lo cual pone de manifiesto que no es esa su preocupación fundamental.
- 3.- Nunca ha actuado el Estado como una institución de seguros, ya que, en ningún caso está obligado a indemnizar al particular que ha sufrido un daño o pérdida de sus bienes, ni a sus familiares en caso de muerte de aquél, por el sólo hecho de que el particular haya cubierto en su totalidad los impuestos establecidos por el Estado.
- 4.- Como quedó señalado en la crítica a la anterior teoría, se desvirtúa la naturaleza del impuesto al pretender asignarle el carácter de una relación contractual como lo es el seguro.

1.3.3.3. Teoría del Sacrificio.

En esta teoría se contempla al impuesto como un sacrificio para el contribuyente, por lo que se sostiene que el Estado al establecer un impuesto debe atender a este carácter del mismo para buscar que sus efectos sean distribuidos en forma igual entre los contribuyentes para que su sacrificio sea semejante. Asimismo se considera que el sacrificio debe ser el menor posible, de tal modo que el impuesto considerado como un sacrificio se encuentra en función de dos variables: la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

Flores Zavala considera que esta teoría es certera desde el punto de vista del sujeto pasivo del impuesto "porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, medible, por la disminución de sus rentas o de su patrimonio que sufre al pagar el impuesto". (74)

Esta teoría carece de relevancia para el tema en estudio, ya que no proporciona ningún argumento para tratar de justificar la imposición, limitándose a señalar que ésta representa para el particular un sacrificio, característica de naturaleza extrajurídica y que sólo adquiere trascendencia en materia de política financiera, ya que, atendiendo a tal carácter del impuesto, el Estado procurará que ese sacrificio sea el menor posible, sin olvidar que los impuestos se establecen para proporcionar al Estado los recursos necesarios para el desarrollo de sus funciones, por lo que el monto de éstos se fijará atendiendo en primer lugar a su finalidad y en forma secundaria al sacrificio que representa para los particulares.

1.3.3.4. Teoría del Impuesto como Deber o Axioma.

De acuerdo con esta tesis (elaborada por el alemán Eherberg), debe rechazarse la idea de que el impuesto es un sacrificio y considerarlo sólo como "un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso concreto, en las razones de oportunidad que aconseje la tendencia a servir el interés general. El último fundamento jurídico del impuesto es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno". (75)

Esta teoría resulta contradictoria en sí misma, ya que por una parte afirma que el impuesto es un axioma que no reconoce límites y que no necesita fundamento jurídico alguno, ideas que deben rechazarse pues su aceptación implicaría el reconocimiento de un poder ilimitado y arbitrario del Estado para imponer tributos.

(74).- Op. Cit., p. 52.

(75).- Cit., Pos., Ernesto Flores Zavala.- Op., Cit., p. 51.

Por otra parte se acepta que el impuesto está limitado en cada caso particular por la tendencia a servir el interés general y se afirma que debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y los valores económicos de que dispone cuando así lo exige el bien general. Con lo anterior se reconoce en forma expresa que el límite a la actividad del Estado al imponer tributos está constituido por la exigencia de que al establecerlos se busque satisfacer el interés general.

1.3.3.5. Teoría de la Distribución de la Carga Pública.

Esta teoría fué formulada por los franceses La Ferriere y Maline, para quienes la obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social, entendida como el deber que todos los miembros de la comunidad tienen de sostenerla. La obligación individual, no se mide por las ventajas que el particular obtiene del Estado, sino que se establece en virtud de la capacidad personal del individuo para contribuir a los gastos de la comunidad, de tal manera que cada uno participa en el sostenimiento del Estado según sus posibilidades.

En concordancia con esta tesis Grizziotti sostiene que el individuo recibe del Estado servicios generales y beneficios particulares que aumentan en cierta medida su capacidad económica, por lo cual resulta equitativo que la obligación de cada individuo se gradúe en atención a su deber de solidaridad para sostener a la comunidad y en atención a su capacidad económica.

Esta tesis justifica plenamente la actividad impositiva del Estado, ya que si los particulares son quienes lo crean y le asignan una serie de atribuciones para cuya realización requiere de recursos económicos, éstos le deben ser proporcionados por los mismos particulares, en atención al "deber de solidaridad" que contraen en cuanto son miembros de la colectividad. Ahora bien, si como consecuencia de la actividad desarrollada por el Estado en el cumplimiento de sus atri-

buciones, el particular experimenta un aumento de su patrimonio, justo es que contribuya en la medida de sus posibilidades económicas, es decir, directamente en relación a su capacidad contributiva.

1.3.4. Principios de los Impuestos.

Con la expresión "principios de los impuestos", se trata de designar aquellas directrices que la doctrina ha elaborado para guiar la organización de la imposición.

1.3.4.1. Principios de Adam Smith.

Dentro de su libro "La Riqueza de las Naciones" el economista inglés Adam Smith dedicó el libro V al estudio de los impuestos y formuló cuatro principios fundamentales de la tributación, los cuales han sido el origen de otros y cuya importancia se manifiesta en el hecho de que a ellos se atiende al legislar en materia de impuestos.

Estos principios son los siguientes:

- 1.- Principio de Justicia.
- 2.- Principio de Certidumbre.
- 3.- Principio de Comodidad.
- 4.- Principio de Economía.

1.3.4.1.1. El Principio de Justicia.

Este principio es expresado por su autor en la siguiente forma "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimien-

to del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado". (76)

Los diversos autores coinciden al explicar que este principio se desarrolla en dos subprincipios: el de Generalidad y el de Uniformidad.

El Principio de Generalidad.

Flores Zavala explica que el principio de generalidad puede expresarse en forma positiva como el deber de todos los sujetos de pagar impuestos, y en forma negativa puede expresarse afirmando que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos.(77)

Acorde con este razonamiento Sergio de la Garza nos dice: "El principio de generalidad exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes, y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas". (78)

Este principio se encuentra lógicamente limitado por el concepto de capacidad contributiva, de tal modo que la obligación de pagar impuestos corresponde únicamente a quienes se encuentran en posibilidad de contribuir a los gastos públicos, ya que no es posible aceptar que el Estado pretendiendo obtener ingresos para tal fin, los exigiera a quienes carecen de medios económicos o los posean en la medida estrictamente necesaria para cubrir sus necesidades más urgentes y elementales. En resumen, a través del principio de generalidad se manifiesta la exigencia de procurar que el sistema impositivo afecte a los particulares en tal forma que los impuestos sean pagados por todos aquellos que posean capacidad contributiva.

(76).- Smith, Adam.- La Riqueza de las Naciones.- p. 684.

(77).- Op. Cit., p. 134.

(78).- Op., Cit., p 385.

El Principio de Uniformidad.

Este principio concreta la exigencia de que todos los obligados al pago del impuesto gocen del mismo tratamiento. La igualdad de los contribuyentes frente al impuesto requiere que éstos contribuyan en proporción a su respectiva capacidad contributiva, la cual se complementa con el principio que John Stuart Mill llamó de la "igualdad del sacrificio" y que consiste en establecer la proporción en que cada individuo debe contribuir con su riqueza, atendiendo al mayor o menor sacrificio que le represente el obtenerla, ya que resulta superior el sacrificio de aquél que obtuvo su riqueza mediante su trabajo personal, en comparación con quien la obtuvo como un rendimiento de su capital, sin mayor esfuerzo de su parte.

Se tienen así dos criterios para lograr la uniformidad del impuesto, uno objetivo representado por la capacidad contributiva, y otro subjetivo representado por la igualdad de sacrificio. La combinación de ambos criterios permite que los inconvenientes que representa para un individuo pagar los impuestos no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquier otro por el mismo motivo.

1.3.4.1.2. El Principio de Certidumbre.

A través de este principio se manifiesta la importancia que en materia de impuestos tiene la Seguridad Jurídica, como una garantía para el contribuyente, quien podrá en todo tiempo conocer con certeza no sólo su obligación de contribuir, sino además, la proporción en que debe hacerlo, así como la época y la forma en que debe cumplir con tal obligación.

El Principio de Certidumbre es expresado por Smith en los siguientes términos: "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de

realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona". (79)

Señala asimismo que, en la medida en que al establecer un impuesto se observa el principio de certidumbre, los contribuyentes se encuentran más o menos a merced del recaudador, quien puede exigir más que a otros al contribuyente que le moleste, o arrancarle por tomar algún regalo o propina.

Gastón Jozé desarrolla este principio en los siguientes términos: (80)

- 1.- Las leyes que establezcan impuestos deben ser redactadas en forma clara, evitando el uso de fórmulas ambiguas e imprecisas.
- 2.- Debe facilitarse a los contribuyentes el conocimiento de todas aquellas disposiciones impositivas que les afectan.
- 3.- Debe precisarse el carácter federal o local del impuesto.
- 4.- Debe preferirse el sistema de cuota sobre el de derrama.
- 5.- El impuesto debe establecerse imparcialmente.

Como puede advertirse, se trata de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente mediante la certeza respecto a todo aquello que se relacione con su obligación impositiva, cuya importancia destaca Smith al expresar que: "La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad". (81)

(79).- Cit., Pos., Sergio de la Garza.- Op. Cit., p.p. 385 y 387.

(80).- Cit., Pos., Ernesto Flores Zavala.- Op., Cit., p.p. 142 y 143.

(81).- Op., Cit., p.p. 684 y 685.

1.3.4.1.3. El Principio de Comodidad.

Si el carácter oneroso del impuesto ha ocasionado que sea calificado como un sacrificio para el contribuyente, lo menos que el Estado puede hacer al recaudarlo es tratar de que aquél no vea aumentada la molestia que el impuesto en sí mismo le ocasiona, con las molestias que se derivarían de una recaudación deficiente e inoportuna.

A este respecto Smith expresa: "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en un tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta". (82)

1.3.4.1.4. El Principio de Economía.

A través de este principio se destaca la importancia que tiene para el Estado el costo de la recaudación, de manera especial si ésta es deficiente, ya que para cubrir los gastos que origina es necesario utilizar recursos que, de otro modo, podrían emplearse en la realización de otro tipo de actividades probablemente de más beneficio para la comunidad.

Se trata pues de esforzarse para lograr que el costo de la recaudación de los impuestos sea el menor posible en cada caso particular, de modo que, la mayor parte de los ingresos así obtenidos se destinen a la realización de las atribuciones encomendadas al Estado.

(82).- Op., Cit., p.p. 684 y 685.

Smith nos dice: "Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible". (83)

En seguida señala este autor como causas que van en contra del principio de economía del impuesto las siguientes:

- 1.- Utilizar para la recaudación del impuesto un gran número de funcionarios cuyos salarios elevan el costo de la recaudación, desviándose buena parte de lo recaudado a cubrir dichos salarios.
- 2.- Las molestias originadas por la recaudación del impuesto pueden constituir un obstáculo para las actividades de los particulares, desalentando el desarrollo de ciertas actividades productivas que darían ocupación a parte de la población.
- 3.- Las multas impuestas a quienes tratan de evadir el pago del impuesto merman su economía y en ocasiones la destruyen y con ello se priva a la comunidad del beneficio que podría derivar de la inversión de sus capitales. Para evitar esta situación, al establecer un impuesto, el Estado debe meditar sus posibles consecuencias y procurar ser prudente en lo relativo a su cuantía, para evitar fomentar la tentación que representa evadir un impuesto excesivamente gravoso.
- 4.- Someter a los individuos a frecuentes visitas y registros de los recaudadores los expone a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias.

1.3.4.2. Principios de Adolfo Wagner.

Como fué señalado anteriormente, de los principios fundamentales de Adam Smith se han derivado otros, entre los cuales destacan los elaborados por el autor alemán Adolfo Wagner, quien agrupa sus principios en las siguientes categorías.

- 1.- Principios de Política Financiera.
- 2.- Principios de Economía Pública.
- 3.- Principios de Equidad.
- 4.- Principios de Administración Fiscal.

1.3.4.2.1. Los Principios de Política Financiera.

Este grupo se encuentra constituido por los dos principios siguientes:

- 1.- El Principio de Suficiencia de la Imposición.- Consiste en que los impuestos deben cubrir las necesidades financieras de un período dado, en la medida en que no pueda hacerse por medio de otras vías o a través de otros medios, o que éstos no sean admisibles.
- 2.- El Principio de Elasticidad de la Imposición.- Consiste en que el sistema impositivo debe integrarse por diversos impuestos, de modo que en un período de desajuste permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesite, es decir, los impuestos que integran el sistema impositivo de un Estado determinado, deben permitirle adaptarse a las variaciones de su situación financiera, de tal manera que, en épocas de crisis, un simple cambio en las tarifas de algunos impuestos le proporcionen los ingresos que necesite, sin ocasionarse graves trastornos.

1.3.4.2.2. Los Principios de Economía Pública.

El grupo en estudio se integra por los siguientes principios:

1.- Principio de la Elección de las Fuentes del Impuesto. De acuerdo con este principio, el Estado debe hacer una prudente elección de la fuente del impuesto, es decir, si se va a gravar la renta, el capital o el consumo, para lo cual debe considerarse tanto la economía pública como la privada, las consideraciones de política social y los fines a los cuales se aplicarán los impuestos.

2.- Principio de la Elección de las Clases de Impuestos.

De conformidad con este principio el legislador debe ser cuidadoso al elegir el tipo de impuesto que va a establecer, considerando el fenómeno de la repercusión, ya que él puede señalar el sujeto del impuesto, pero puede ser que quien lo pague sea otro a quien aquél lo repercute. Por lo anterior, si el Estado observa que un impuesto recae por repercusión sobre determinada clase social, al establecer un nuevo impuesto debe procurar que se trate de un tipo de impuesto cuyas características permitan que sea pagado por aquellos que han repercutido los impuestos anteriores.

1.3.4.2.3. Los Principios de Equidad.

En este grupo de principios se proclaman la generalidad y la uniformidad del impuesto, conceptos ya estudiados al analizar el Principio de Justicia de Adam Smith. Sólo hay que agregar que Wagner se declara partidario de que los impuestos tengan solamente finalida-

des fiscales, de que sean gravados todos los individuos, sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas, lo cual puede lograrse en su opinión, por medio de un gravamen muy leve sobre las personas que adquirieran, de modo que puedan pagarlo también los pobres, pudiendo establecerse dicho gravamen sobre los artículos de primera necesidad.

1.3.4.2.4. Los Principios de Administración Fiscal.

Estos principios son los siguientes:

1.- Principio de Fijeza en la Imposición.- Desarrollado a través de las siguientes reglas:

- a).- Rigor preparación profesional y moral de los encargados de administrar los impuestos;**
- b).- Simplicidad del sistema impositivo y su organización;**
- c).- Indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, monto de la prestación debida y formas de pago admitidas;**
- d).- Empleo de un lenguaje claro, simple y accesible al redactar las disposiciones impositivas;**
- e).- Rigor jurídico y precisión en las leyes a fin de evitar controversias.**
- f).- Expedición de circulares y disposiciones de carácter práctico que aclaran los principios contenidos en las disposiciones legales.**

g).- Imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto, las disposiciones relativas a las sanciones, medios de defensa y principios jurídicos aplicables.

h).- Utilización de la prensa para difundir las leyes nuevas.

2.- Principio de Cantidad; y

3.- Principio de reducción del costo de la recaudación.

Estos dos últimos principios fueron igualmente analizados al estudiar los principios de cantidad y de economía del impuesto formulados por Adam Smith, por lo que no es necesario un nuevo estudio en virtud de que coinciden en lo esencial.

CAPITULO 2 LA EXENCION DE IMPUESTOS EN LA DOCTRINA.

2.1. Concepto.

El tema de la exención tributaria es de difícil tratamiento, debido a que existen circunstancias que obstaculizan la formulación de un concepto que sea aceptado al menos por la mayoría de los tratadistas, entre quienes existen profundas discrepancias.

La dificultad señalada se ha originado y es favorecida por la imprecisión y las confusiones que predominan en lo relativo a esta figura, como resultado de la ausencia de un estudio sistemático de la misma, pues como señala Sáinz de Bujanda "de la exención se poseen visiones inconexas, fragmentarias tantas, en rigor, como problemas se suscitan en la ordenación y aplicación del tributo. La exención se estudia casi siempre de un modo lateral". (1)

La exención en el pago de la obligación tributaria se encuentra relacionada con el acaecimiento del hecho imponible, pues el legislador, al establecer los hechos imponibles fija cuales circunstancias forman parte de ellos, es decir, cuales representan los supuestos legales de la obligación tributaria y cuales no los constituyen, y es el propio legislador quién, por fines determinados de política tributaria, después de haber definido positiva o negativamente los supuestos legales de la obligación, exceptúa del gravamen determinados hechos que participan de la definición legal, pero que quedan excluidos por voluntad del legislador. En tal hipótesis nos encontramos ante la figura conocida como exención.

De lo anterior se desprende que la regla general es que, al verificarse el hecho imponible, surge como su consecuencia la obligación de pagar el tributo. Existen sin embargo ocasiones en las cuales, habiéndose realizado el hecho imponible, su consecuencia, es

(1).- Sáinz de Bujanda, Fernando.- Hacienda y Derecho, Tomo III, p. 393.

decir, la obligación de pagar el tributo se ve anulada, por encontrarse tal situación amparada por una hipótesis de exención.

La relación existente entre la exención y el hecho imponible ha originado confusión entre aquella y la figura conocida como No Sujeción, situación que se ha visto favorecida por el empleo incorrecto de dichos términos, lo cual hace necesario señalar las diferencias que existen entre una y otra figura, a fin de delimitar el concepto de exención.

La No Sujeción surge cuando el legislador declara que se encuentran fuera de la imposición determinados hechos, no como excepción, sino para delimitar en forma negativa cuáles son los hechos que efectivamente se encuentran sometidos al impuesto. Se trata de un procedimiento de técnica legislativa para definir negativamente lo que es el hecho imponible.

Con la no sujeción el legislador pretende que el impuesto no se aplique a determinados objetos, o no se exija a aquellas personas que, encontrándose fuera del ámbito real o personal del hecho imponible previsto en la norma impositiva, pueden dar origen, por diversas razones, a la creencia de que se encuentran dentro de tal hecho, y en consecuencia, atraer una aplicación indebida de la norma. Concluyendo, podemos decir que la no sujeción al impuesto implica que no existe obligación de pagarlo en virtud de que no se han realizado las circunstancias prevista por la ley como generadoras de tal obligación.

La exención, por el contrario, se refiere a hechos o personas que se encuentran dentro del hecho imponible, es decir, que están sujetas al impuesto. "Las normas que establecen una exención no se limitan a recortar el ámbito del impuesto, contribuyendo a señalar, en términos generales, los hechos y las personas sujetos, sino a excluir o eliminar de ese ámbito, una vez delimitado para la generalidad de los casos, a determinados supuestos o personas.

La exención no constituye, por tanto, como la no sujeción, un mecanismo lógico ineludible para acortar la esfera de imposición, sino un instituto enderezado a rectificar esa esfera para casos determinados". (2)

La exención de impuestos supone que el hecho imponible se ha realizado y ha nacido la obligación de pagar el tributo, la cual se ve anulada por la norma exencionista.

Como puede apreciarse, la diferencia entre ambas figuras es clara, sin embargo, la confusión surge en el uso incorrecto de la terminología, pues frecuentemente se utiliza el término de exención para hacer referencia a casos de no sujeción. Un ejemplo de esta situación lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación que, en su artículo 16, declara que se encuentran "exentos" de impuestos los Estados extranjeros.

En este caso observamos que se declara que están "exentos" del pago del impuesto sujetos los cuales por sus características no quedan comprendidos en la hipótesis prevista como generadora del tributo. Se trata pues de un caso de no sujeción, expresamente señalado por el legislador para delimitar en forma más precisa cuales son los sujetos del impuesto, incurriendo en el error de expresar que se encuentran exentos, debiendo haber expresado que tales entidades no son sujetos de gravamen alguno, es decir, que no existe materia imponible con relación a ellos.

Para Berliri, la distinción entre exención y no sujeción se funda en la presencia o ausencia, dentro del presupuesto de hecho, de la capacidad contributiva, de tal modo que, cuando el impuesto no se aplica porque el presupuesto de hecho no refleja capacidad contributiva, estaremos ante un caso de sujeción. Por el contrario cuando el impuesto, en principio, se aplica, pero resulta no debido en base

(2).- Sáenz de Bujanda, Fernando.- Op. Cit., p. 431.

a consideraciones ajenas a la capacidad contributiva contemplada por la norma, estaremos ante un supuesto de exención. (3)

Esta tesis resulta criticable, pues de acuerdo con ella existen impuestos cuyo presupuesto de hecho no constituye una manifestación de capacidad contributiva, lo cual va en contra del criterio seguido en todos los Estados, pues al establecer un impuesto lo hacen atendiendo a que el hecho imponible represente un estado o un movimiento de riqueza que indique o haga presumir la existencia de capacidad contributiva.

Podemos resumir lo anterior expresando que la distinción entre ambas figuras consiste en que, tratándose de no sujeción, no existe materia gravable, pues se trata de hechos o sujetos expresamente excluidos del hecho imponible, por voluntad del legislador para obtener, en forma negativa, una mejor delimitación de los hechos y sujetos que sí están gravados. Al no existir materia gravable, no nace ninguna obligación para el particular.

Por el contrario, tratándose de la exención, para que ésta se actualice es condición indispensable, que previamente se haya verificado el hecho imponible y haya nacido la obligación tributaria, ya que la exención, al liberar o extirpar del cumplimiento de dicha obligación presupone su existencia, pues sólo es posible liberar o extirpar del cumplimiento de aquellas obligaciones que previamente han surgido.

La anterior distinción tiene importancia no sólo teórica, sino práctica, en virtud de que, como lo establece el Código Fiscal de la Federación, las normas que establecen excepciones impositivas son de aplicación estricta, situación que no se presenta tratándose de la no sujeción. Por su naturaleza excepcional, la exención no puede ser creada por razones de analogía, pues como dice Andruzzi, se trata de

(3).- Cit., Pos., J.L. Pérez de Ayala y Eusebio González.- Curso de Derecho Tributario.- p. 251.

un privilegio que si el legislador lo hubiera considerado como tal, lo habría expresado. (4)

Una vez que hemos señalado la diferencia que existe entre exención y no sujeción, analizaremos algunos de los conceptos que se han formulado para definir a la exención.

Néctor Villegas nos dice que la exención es una "hipótesis legal, neutralizante tributaria", es decir, un hecho o una situación que anula la eficacia generadora del hecho imponible y en cuya presencia, la realización de éste no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria previó originalmente. (5)

Para Andreozzi, la exención constituye una excepción a la regla general de tributación y debe tener un fundamento de bien público, definiéndola como "un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica". (6)

En idénticos términos se expresa Margain Manautou, quién nos dice que: "la exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica", cuya finalidad consiste en eximir a los causantes del pago del impuesto, conforme a reglas generales que para tal efecto se dictan. Concluye este autor definiendo a la exención como "una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica". (7)

Ernesto Flores Zavala por su parte nos dice que "la exención es un privilegio: es decir, una gracia o prerrogativa que se con-

(4).- Andreozzi, Manuel.- Derecho Tributario Argentino.- p. 205.

(5).- Villegas, Néctor.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero Tributario.- p. 252.

(6).- Andreozzi, Manuel.- Op., Cit., p. 200.

(7).- Margain Manautou, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- p.p. 314 y 315.

cede a una persona liberándola de una obligación". (8)

Las anteriores definiciones son criticables en la medida en que tratan de conceptuar una figura jurídica valiéndose de términos extrajurídicos como: privilegio, gracia o prerrogativa, los cuales carecen de contenido jurídico, y en cuanto hacen referencia únicamente a un aspecto de la exención, como lo es su relación con el sujeto pasivo, para quién el dejar de pagar el impuesto es un "privilegio". No es posible aceptar tal situación, ya que si se enfoca la exención siguiendo este mismo criterio, pero desde el punto de vista del sujeto activo, sería posible definirla como un "perjuicio", puesto que el Estado deja de recibir los ingresos a que tiene derecho y que le son necesarios para cumplir con sus funciones.

Por otra parte, encontramos autores que niegan que la exención constituya un privilegio, aún en el sentido común del término, y que contradicen las anteriores definiciones. Entre estos autores podemos señalar a Gianni y a Pérez de Ayala y Eusebio González.

Giannini nos dice que es necesario advertir que, aún las exenciones subjetivas encuentran su justificación en elementos de naturaleza política, por lo que las exenciones no representan un privilegio. (9)

Pérez de Ayala y Eusebio González sostienen por su parte que la exención, al liberar del pago del tributo "redunda, prima facie, en ventaja del contribuyente. Pero si bien se mira, y partiendo de la base de que la exención esté bien configurada, la exención no hace más que restablecer la situación de equilibrio existente con anterioridad a la realización del hecho imponible, situación que, por las razones que fuere (incluidas las extrafiscales) el legislador considera preferible". (10)

(8).- Flores Zavala, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- p. 193.

(9).- Gianni, Ad.B., Instituciones de Derecho Tributario.- p.111.

(10).- Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio.- Op., Cit., p.p. 253 y 254.

Resumiendo, podemos decir que tratándose del concepto de exención, la falta de sistematización en el estudio de esta figura ha dado lugar a que existan pocas definiciones de la misma, pues la generalidad de los autores no le dan un tratamiento especial, sino que la consideran al examinar el hecho imponible en sus aspectos material y personal, sin realizar un estudio más preciso, dando por conocidas tanto su concepto como sus características y se limitan a analizar su relación con los taxes apuntados.

Por otra parte, en las pocas definiciones que se han formulado encontramos elementos de carácter extrajurídico que ponen de manifiesto la imprecisión que presenta en relación a esta figura.

Otra crítica que puede hacerse a dichas definiciones consiste en la inclusión que se hace en ellas de los motivos por los cuales se exige al sujeto del pago del tributo, pues la finalidad por la que se otorga una exención carece de relevancia para definirla, toda vez que no constituye parte de su esencia y consecuentemente no proporciona ningún elemento útil para caracterizarla. Lo anterior puede aclararse con un ejemplo: Para definir a la obligación tributaria se dice que es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado exige al particular el cumplimiento de una prestación determinada. Tal definición es clara sin necesidad de agregar los motivos por los cuales el Estado exige la prestación.

Sería más acertado partir de la determinación de las características que son comunes a todo tipo de exenciones y en base a ellas formular un concepto aplicable a las diversas categorías de exenciones.

Siguiendo este orden de ideas es posible señalar como notas comunes a todo tipo de exenciones las siguientes:

- 1.- La circunstancias de haberse realizado el hecho señalado por la norma impositiva como generador de la obligación tributaria;

- 2.- La existencia de una norma que anula o nulifica dicha obligación respecto a determinados hechos o determinados sujetos; y
- 3.- Una relación entre ambas normas, de tal suerte que, por efecto de la segunda, la deuda impositiva no surte efectos a pesar de haberse verificado el hecho imponible previsto en la primera.

Con los anteriores elementos puede proponerse tentativamente el siguiente concepto: Exención es la figura jurídica tributaria que nulifica, respecto a determinados hechos o determinados sujetos, la obligación tributaria nacida de la realización de un hecho imponible dentro del cual aquellos están comprendidos. Tal efecto se produce por la convergencia junto a la norma impositiva de otra norma la cual nulifica los efectos de aquella respecto a determinados hechos o determinados sujetos, señalados en forma expresa y precisa por la norma de exención.

2.2. Órgano facultado para crear exenciones.

Siendo el Estado el ente facultado para establecer tributos y conforme al principio jurídico que proclama que "quien puede lo más puede lo menos", es posible inferir que es el Estado el ente facultado para establecer y otorgar exenciones impositivas.

Al igual que la capacidad para imponer tributos, la capacidad para conceder exenciones puede ser originaria o delegada. Será originaria cuando la norma constitucional señale expresamente al órgano titular de tal facultad, y será delegada cuando el órgano con capacidad originaria delega sus facultades en otro órgano, siempre que tal delegación se encuentre autorizada por la norma suprema del Estado en cuestión, y se satisfagan los requisitos establecidos para tal efecto.

Las leyes Constitucionales ejercen en este aspecto una fun-

ción normativa de gran trascendencia, ya que determinan quienes son los titulares del poder impositivo y señalan los límites al ejercicio de dicho poder.

Estos límites pueden referirse a la concesión, modificación o supresión de exenciones, adoptando alguno de los siguientes sistemas:

- 1.- Abstenerse de regular el ejercicio del poder impositivo en materia de exenciones;
- 2.- Prohibir en términos absolutos la concesión de exenciones;
- 3.- Autorizar expresamente al poder impositivo para que, a través de leyes tributarias ordinarias, regule las exenciones, sin más limitaciones que las que eventualmente deriven de otros principios básicos; y
- 4.- Ordenar las facultades del poder impositivo en materia de exenciones en forma congruente con los criterios de distribución de competencias en la respectiva organización política.

Un aspecto de gran importancia queda señalado en los puntos 3 y 4, y es el relativo a la trascendencia que la organización política de cada Estado tiene respecto a la exención.

Tenemos así que si el ejercicio del poder público se encuentra concentrado en una sola persona o en un solo órgano, a este corresponderá la facultad de conceder exenciones. Si por el contrario, el ejercicio de dicho poder se encuentra distribuido entre varios entes, sólo podrá imponer tributos y conceder exenciones aquel órgano expresamente facultado para ello por la norma suprema del Estado en cuestión.

Dependiendo igualmente de su organización política, los Estados pueden ser unitarios o federales, lo cual reviste importancia en lo relativo a las exenciones ya que, tratándose de Estados unitarios, no existe problema alguno en lo que se refiere al establecimiento de exenciones, en tanto que, tratándose de Estados Federales, resulta de gran importancia (no sólo en el aspecto jurídico sino también en el aspecto económico) la determinación de los ámbitos de competencia tanto de la federación como de los Estados miembros, ya que si la Constitución señala las materias en las cuales éstos tienen facultades impositivas exclusivas, el Estado Federal no podrá válidamente conceder exenciones sobre los impuestos que en esas materias hayan establecido los Estados Miembros, excepto que tal situación se encuentre expresamente autorizada por la Constitución Federal. Lo mismo puede afirmarse en lo referente a las materias que sean de la competencia exclusiva de la Federación, es decir, que tanto la Federación como los Estados miembros sólo pueden imponer tributos y otorgar exenciones sobre los mismos dentro de sus respectivas esferas de competencia, pues lo contrario originaría graves problemas jurídicos, políticos y económicos que pondrían en serio peligro la estabilidad del Estado.

2.3. Finalidad de la Exención.

En cuanto a la finalidad de la exención, podemos decir que la misma se refiere a los motivos en atención a los cuales el Estado libera del cumplimiento de la obligación tributaria a determinados sujetos.

Estos motivos son de variada naturaleza, como puede comprarse con el estudio de las diversas clases de exenciones que existen.

Encontramos así que los principales motivos o criterios seguidos para otorgar una exención son los siguientes:

- 1.- Equidad;
- 2.- Conveniencia; y
- 3.- Política Económica.

Enilio Margain Nanautou nos dice que se otorga una exención por razones de equidad cuando se exime del gravamen a quienes ya pagan uno, pues es justo que no paguen otro, a fin de dejarlos en situación de igualdad frente a los demás causantes del nuevo impuesto. (11)

La equidad es una expresión de la justicia, la cual constituye parte esencial de todo el Derecho y en consecuencia del Derecho Tributario, del cual constituye su razón de ser. En nuestro país, por disposición de nuestra Constitución Política, el reparto de la carga tributaria debe realizarse conforme al criterio de justicia consagrado en la fracción IV del Artículo 31, el cual establece que el contribuir a los gastos públicos es un deber que tienen los mexicanos, pero tal deber encuentra sus límites en la proporcionalidad y en la equidad, es decir que el reparto de las cargas fiscales debe ser equitativo y, en consecuencia, justo.

Ahora bien, si la carga impositiva ha de ser distribuida con justicia, la exención impositiva ha de estar igualmente subordinada al criterio de justicia, de tal modo que, como lo expresa Sáinz de Bujanda: "se exime - debe eximirse - lo que es justo que no tribute. Inversamente: no se exime - no debe eximirse - lo que es justo que tribute". (12)

En lo relativo a las exenciones concedidas por motivos de conveniencia, Margain Nanautou nos dice que tal supuesto se presenta cuando, a través de la exención, se busca evitar el encarecimiento del costo de la vida y señala como ejemplo la exención otorgada al consu-

(11).- Margain Nanautou, Enilio.- Op., Cit., p. 314.

(12).- Sáinz de Bujanda, Fernando.- Op. Cit., p. 417.

no de artículos o servicios considerados de primera necesidad.

Respecto al otorgamiento de exenciones por motivos de conveniencia, considero que se trata de un término poco preciso, además de ser ajeno a las finalidades de justicia. Por otra parte, el ejemplo propuesto por el autor en cita es considerado por otros autores como parte de la "exención" concedida al mínimo de existencia y no debe olvidarse que este mínimo de existencia denota ausencia de capacidad contributiva y por tanto puede considerarse no como exención sino como un caso de no sujeción.

Me parece más adecuado al criterio de conveniencia el caso de las exenciones otorgadas a los concesionarios de un servicio público, ya que - independientemente de la crítica a su carácter extrafiscal - es indudable la conveniencia de que un servicio público, que por cualquier razón no puede ser prestado por el Estado, sea proporcionado por un particular, aún eximiéndolo del pago de impuestos. Otro ejemplo lo constituyen las exenciones otorgadas a las sociedades cooperativas, pues ellas se fundan en el propósito de fomentar el desarrollo de este tipo de organizaciones por considerarlas convenientes para mejorar el nivel de vida de sus miembros.

En cuanto a las exenciones establecidas por motivos de política económica nos dice Margain que éstas se conceden "cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como nuevas o necesarias". (13)

Debemos señalar que el otorgamiento de la exención en tal supuesto se realiza siguiendo un criterio meramente económico, pues se considera que el establecimiento y desarrollo de este tipo de industrias genere a largo plazo un mejoramiento de la economía nacional.

En conclusión, podemos señalar que las exenciones en materia impositiva son otorgadas por diversos motivos, incluidos algu-

(13).- Op., Cit., p. 314.

nos ajenos a la justicia, y que la involucración de fines de tan diversa naturaleza provoca serias dificultades en el ámbito jurídico, situación que resulta criticable puesto que siendo la exención una figura jurídica sólo debiera ser otorgada cuando a través de ella se intentara alcanzar la justicia tributaria.

2.4. Características de la Exención.

Manuel Andreozzi y Margain Manautou coinciden al señalar a la exención tributaria las siguientes características:

- 1.- Es un privilegio;
- 2.- Su aplicación no puede ser retroactiva;
- 3.- Es temporal; y
- 4.- Es personal.

Respecto a la primera de las características señaladas hay que insistir en que la exención, cuando está correctamente configurada y tiende a lograr la justicia, de ninguna manera puede ser considerada como un privilegio o una gracia, ya que la justicia en la imposición es un derecho consagrado en todos los sistemas impositivos.

En nuestro país, el principio de justicia en materia tributaria se encuentra consagrado en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional que señala como obligación de los ciudadanos, contribuir a los gastos públicos en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sin embargo, en los casos en que la exención es otorgada siguiendo criterios sociales o económicos, si puede hablarse de un privilegio en favor del sujeto exento, pues se le libera del pago del

tributo en atención a consideraciones ajenas al principio de justicia, el cual se ve relegado a un plano secundario, colocándose al sujeto exento en condiciones de ventaja con respecto a los demás contribuyentes.

En cuanto al segundo elemento señalado por estos autores como caracterizador de la exención, nos dice Margain que al crearse una exención su aplicación debe ser para el futuro, no pudiendo darle efectos retroactivos para favorecer situaciones pasadas, lo cual originaría inseguridad y falta de firmeza en las disposiciones tributarias.

En relación a la tercer característica nos dice este mismo autor que la exención siempre es temporal, dado que siendo una figura de excepción, surge sólo cuando se han acreditado los requisitos y circunstancias previstos en la norma que la crea, y en consecuencia, subsiste mientras se reúnen tales requisitos y circunstancias y al desaparecer unos u otras desaparece la exención. Más aún, la norma puede señalar un tiempo determinado para el goce de la exención, independientemente de que al concluir el plazo señalado continúen reuniéndose los requisitos en atención a los cuales fue otorgada.

Por lo que se refiere a la cuarta característica señalada, se dice que la exención es personal en cuanto favorece exclusivamente al sujeto a quién se le ha otorgado, sin que le sea posible transmitirla a otra persona, es decir, que la exención sólo favorece al sujeto señalado por la norma, o al que opera con las mercancías exentas. Por consiguiente, si el sujeto exento experimentara un cambio en la situación o variara la actividad en atención a las cuales se le otorgó la exención, ésta se extinguiría de pleno derecho.

2.5 Clasificación de las exenciones.

La generalidad de los autores clasifican a las exenciones

en objetivas y subjetivas, considerando que con esta clasificación se agotan las categorías de exenciones existentes.

El criterio anterior no es compartido por el tributarista argentino Andreozzi, quien señala otra serie de exenciones, las cuales clasifica en la siguiente forma:

- 1.- Exenciones Objetivas;
- 2.- Exenciones Subjetivas;
- 3.- Exenciones Absolutas;
- 4.- Exenciones Relativas;
- 5.- Exenciones Permanentes;
- 6.- Exenciones Transitorias;
- 7.- Exenciones Constitucionales;
- 8.- Exenciones Económicas;
- 9.- Exenciones Distributivas; y
- 10.- Exenciones con Fines Sociales.

EXENCIONES OBJETIVAS.- Son aquellas que se otorgan en atención a ciertas características del objeto que genera el impuesto, sin tener relevancia alguna las cualidades de la persona respecto a la cual se verifica el presupuesto de hecho.

Dino Jarach considera que son aquellas en las que se excluye de la imposición el aspecto objetivo del hecho imponible, es decir, hechos imponibles que, de acuerdo con los principios generales, cabrían en el ámbito de la imposición, quedan excluidos de la misma. (14)

EXENCIONES SUBJETIVAS.- Son aquellas que se conceden "intuitu personae", es decir, en atención a determinados méritos o características de la persona. (15)

(14).- Jarach, Dino.- Curso Superior de Derecho Tributario.- p.206

(15).- Idem.

Este tipo de exenciones están determinadas por una particular consideración de las calidades o atributos del sujeto pasivo y, en consecuencia, sólo a él pueden aplicarse.

Respecto a esta categoría de exenciones Jarach nos dice que son aquellas en las cuales determinados hechos impositivos se atribuyen a sujetos que resultarán contribuyentes, pero por su naturaleza especial, y atendiendo a fines de diferente índole, como de fomento, de favorecimiento, etc., quedan exentos del impuesto. (16)

EXENCIONES ABSOLUTAS.- Se denomina así a aquellas exenciones por las cuales el sujeto pasivo se ve liberado tanto de la obligación tributaria principal como de las accesorias.

EXENCIONES RELATIVAS.- Se llama así a las que liberan al sujeto pasivo únicamente del cumplimiento de la obligación principal, subsistiendo las obligaciones secundarias, tales como la presentación de declaraciones.

EXENCIONES PERMANENTES.- Margain Manautou nos dice que son aquellas que subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las establece. (17)

En mi opinión no debe considerarse a ningún tipo de exención como permanente, pues la idea de permanencia sugiere que tales exenciones no desaparecen. Considero que sería más adecuado expresar que se trata de exenciones concedidas por tiempo indeterminado, de tal modo que desaparecerían al derogarse la norma que les dio origen, o antes en el supuesto de que varían las circunstancias en atención a las cuales se otorgaron.

EXENCIONES TRANSITORIAS.- Con esta expresión se designa

(16).- Op. Cit., p. 206.

(17).- Margain Manautou, Emilio.- Op. Cit., p. 316.

nan aquellas exenciones que se establecen para surtir sus efectos por un lapso determinado, es decir, por periodos fijos, por lo que considero sería mejor denominarlas como exenciones otorgadas por tiempo determinado.

EXENCIONES CONSTITUCIONALES.- Se conoce con esta denominación a aquellas exenciones que se encuentran establecidas en la Constitución Política de cada Estado.

EXENCIONES ECONOMICAS.- Son aquellas que se establecen como un medio para fomentar el desarrollo económico del Estado que las concede, a través del apoyo a la industria.

EXENCIONES DISTRIBUTIVAS.- Son las que se otorgan para eliminar las injusticias que pudieran derivarse del sistema impositivo, es decir, aquellas a través de las cuales se trata de repartir equitativamente la carga tributaria.

EXENCIONES CON FINES SOCIALES.- Son aquellas que se conceden para fomentar el desarrollo de actividades que benefician a la sociedad, sea en el aspecto cultural, artístico, deportivo, etc.

Respecto al tema de la clasificación de la exenciones, Sáiz de Bujanda nos dice que con un enfoque estrictamente jurídico, es decir, prescindiendo de los motivos extrafiscales que con la exención se tratan de alcanzar, ésta puede clasificarse atendiendo el ámbito jurídico en que se produce y en atención a los elementos de la relación tributaria alrededor de los cuales se configura. (18)

Atendiendo al ámbito jurídico en el cual se producen las clasifica en exenciones de Derecho Internacional y exenciones de Derecho Interno.

(18).- Sáiz de Bujanda Fernando.- Op. Cit., p. 440 a 450.

Respecto a las exenciones de Derecho Internacional considera que el poder de exención que cada Estado puede ejercer libremente de conformidad con su Norma Jurídica Suprema, puede verse controlado a aceptar y dar efectividad a limitaciones derivadas del Derecho Internacional, las cuales pueden encontrar su origen en tres fuentes:

- a).- Los principios generales o las costumbres generales del Derecho Internacional;
- b).- Los Tratados Internacionales; y
- c).- La Norma de Reciprocidad.

De las tres fuentes indicadas considera este autor que revisten mayor importancia los tratados internacionales y la norma o criterio de reciprocidad, toda vez que la existencia de un Derecho Internacional Tributario es muy discutible, en tanto que a través de los tratados internacionales que celebran, los Estados pueden obligarse a establecer ciertas exenciones o a no establecerlas y siguiendo el criterio de reciprocidad, un Estado puede exentar a determinados sujetos o determinados hechos, en caso de que el mismo tipo de sujetos o hechos sean igualmente desgravados por el otro Estado.

Por lo que se refiere a las exenciones de Derecho Interno las clasifica en Constitucionales y Ordinarias, dependiendo de si son establecidas en el texto constitucional o en leyes ordinarias.

Finalmente, atendiendo a los elementos de la relación tributaria respecto a los cuales se configuran, clasifica a las exenciones en objetivas y subjetivas, respecto a cuyos conceptos concuerda con los que ya quedaron señalados.

En mi opinión es correcta la clasificación que divide a

Las exenciones únicamente en objetivas y subjetivas, pues las demás categorías señaladas no son diferentes a aquellas, sino que se limitan a destacar determinadas características de la exención, en relación a su extensión (absolutas y relativas), a sus límites temporales (permanentes y transitorias), a la norma que las establece (internacionales, internas, Constitucionales o ordinarias), o a los motivos por los cuales es otorgada (económicas, distributivas y sociales), sin que se refieran a aspectos esenciales como ocurre con la clasificación que las divide en objetivas y subjetivas.

2.6. La exención y los Principios Teóricos de los Impuestos.

La exención por su estrecha relación con los impuestos, se ve influida por los principios que los rigen, de tal manera que es necesario analizar tal relación, la cual se manifiesta sobre todo al analizar el principio de justicia en la imposición.

Al estudiar los principios que rigen en materia de impuestos quedó señalado el Principio de Justicia formulado por Adam Smith, y se dijo que consiste en que los súbditos de un Estado contribuyan al sostenimiento de éste, en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades. Asimismo señalamos que este principio se desarrolla a través de los principios de Generalidad y Uniformidad, expresado el primero como la exigencia de que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas. El segundo principio se traduce en la exigencia de que todos los obligados al pago del impuesto reciban el mismo tratamiento.

La exención, al liberar del pago del impuesto a sujetos que se encuentran comprendidos en el presupuesto de hecho, va en contra de estos principios. Ahora bien, tratándose de exencio-

nes a través de las cuales se busca corregir las injusticias que pueden derivar de la aplicación estricta de las normas impositivas, encontramos que la contravención a tales principios es sólo aparente, ya que en tal caso la finalidad de la exención es la misma que la de estos principios, es decir, que a través de la exención se busca la justicia para un caso concreto.

La situación es diversa tratándose de aquellas exenciones a través de las cuales no se busca el logro de la justicia tributaria, sino que se persiguen otras finalidades. Este tipo de exenciones si van en contra de los principios señalados, aún cuando se ha tratado de justificarlas afirmando que están asociadas a otro tipo de justicia, dado que según sus defensores, el poder público no se ejerce en beneficio de una minoría, sino al servicio del bien común, siendo más importante que distribuir equitativamente la carga tributaria, incrementar la riqueza nacional y distribuirla con justicia.

Sin embargo, independientemente de que tal tesis sea o no correcta, el otorgamiento de exenciones con fines distintos a la justicia tributaria representa riesgos e inconvenientes graves, los cuales son certeramente señalados por Sáinz de Bujanda quien nos dice que aún siendo cierto que el poder político se ejercita normalmente en las comunidades modernas al servicio del Bien Común, no puede desconocerse que vivimos, en nuestra época, un robustecimiento notable de los poderes políticos personales y de ciertas minorías rectoras, y que el desarrollo de complejos planes políticos, sociales y económicos origina que las facultades de decisión sean ejercidas por grupos minoritarios que, amparándose en propósitos de bien común, son proclives a favorecer los intereses de los grupos a los que pertenecen. Continúa este autor diciéndonos: "Puede así ocurrir que una justicia tributaria ciertamente confusa y difícil de alcanzar, para cuya consecución se han producido esfuerzos doctrinales y legislativos considerables, se ve suplantada por la idea, mucho más lejana y difícil, de una íntegra justi-

cia social, cuya consecución requiere el sacrificio de la capacidad contributiva". (19)

Con las anteriores consideraciones podemos concluir que las exenciones, cuando son otorgadas como medio para la consecución de finalidades diversas a la justicia impositiva, representan, desde un punto de vista estrictamente jurídico una injusticia y si consideramos además que la exención no es el único medio de que dispone el Estado para alcanzar el bien común, es de esperar que el otorgamiento de este tipo de exenciones se realice en forma prudente, procurando restringirlas paulatinamente, hasta que sólo subsistan aquellas que tengan por finalidad la justicia tributaria.

(19).- *Op. Cit.*, p. 428.

CAPÍTULO 3 LA EJECION DE IMPUESTOS EN EL MEXICO MEXICANO.

3.1. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Habiendo estudiado en el capítulo anterior los rasgos característicos de la emisión de impuestos, utilizaremos ese estudio como punto de referencia para analizar esta figura dentro del régimen jurídico mexicano.

Comenzaremos este análisis con nuestra norma suprema, por ser ella la que establece los principios fundamentales y marca las directrices que han de seguir los demás textos que integran nuestro sistema jurídico.

El estudio de la emisión de impuestos en nuestra Constitución reviste dos aspectos fundamentales: La estructura del Poder Legislativo y la facultad para crear emisiones ; y Los Principios Constitucionales que rigen en materia de emisiones.

3.1.1. La estructura del Poder Legislativo y la facultad para crear emisiones.

Nuestra Carta Constitucional contiene normas a través de las cuales se determina nuestra organización política y la estructura del poder legislativo, señalando quienes son los titulares de este poder los cuales gozan de una especial tributación originaria, y también en qué casos y bajo qué condiciones los titulares del poder legislativo pueden delegar sus facultades en otro órgano, el cual actúe en su favor con capacidad tributaria delegada.

En lo relativo a nuestra organización política, nos-

tra norma constitucional establece que:

- 1.- La Soberanía Nacional reside esencial y originalmente en el pueblo del cual dimana todo poder público, teniendo en todo tiempo el inalienable derecho de modificar la forma de su gobierno. (1)
- 2.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República Representativa, Democrática, Federal, compuesta de Estados libres y soberanos en su régimen interior, pero unidos en una Federación. (2)
- 3.- El pueblo ejerce su Soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos establecidos por la Constitución Federal y las Constituciones de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir a la Federal. (3)
- 4.- El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial no pudiendo reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un solo individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 131 constitucionales. (4)

- (1).- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 39.
- (2).- Idem.- Artículo 40.
- (3).- Idem.- Artículo 41.
- (4).- Ibidem.- Artículo 49.

Los anteriores principios configuran a nuestra organización política bajo la forma de un Estado Federal, constituido por Estados libres y con capacidad plena para autodeterminarse en los relativo a su régimen interior, sin más limitaciones que las impuestas por la Constitución Federal, adoptándose la División de Poderes como sistema para el ejercicio de la Soberanía Nacional.

En cuanto a la estructura y ejercicio del Poder Impositivo encontremos los siguientes lineamientos:

- 1.- Es facultad del Congreso de la Unión, como titular del Poder Legislativo, imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos. (5) .
- 2.- El Ejecutivo Federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. (6)

De los anteriores principios se desprende que el ejercicio del Poder Impositivo se encuentra encomendado originalmente al Poder Legislativo, el cual tiene en consecuencia capacidad tributaria originaria. Asimismo se prevé la posibilidad de que, en casos de urgencia, cuando exista peligro grave para los intereses nacionales, el Poder Legislativo conceda al Ejecutivo facultades para ejercitar este poder, adquiriendo este último una capacidad tributaria delegada.

(5).- *Ibidem*.- Artículo 50, y 73 fracc. VII.

(6).- " Artículo 131.

Cabe destacar la importancia de delimitar la capacidad tributaria de la Federación y la de los Estados miembros, respecto a lo cual encontramos las siguientes directrices constitucionales:

- 1.- Las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados. (7)
- 2.- La Constitución Federal en sus artículos 73 fracción XXIX, 117 fracciones IV, V, VI y VII, y 118 fracción I, determina las materias cuya regulación impositiva es facultad exclusiva de la Federación.

De las disposiciones señaladas se infiere que existen materias cuya regulación impositiva corresponde en forma exclusiva a la Federación, las cuales se encuentran expresamente determinadas en los preceptos constitucionales indicados, por lo que, conforme al principio general consagrado en el artículo 124 constitucional, la regulación impositiva de las restantes materias es facultad exclusiva de los Estados.

No obstante la aparente claridad de estas disposiciones, en la realidad mexicana existe como un problema aun no solucionado, la determinación precisa de la capacidad impositiva tanto de la Federación como de los Estados que la integran, ya que la primera, nunca se ha limitado a regular las materias señaladas en la Constitución, sino que ha ejercitado sus facultades impositivas en forma ilimitada, fundándose para ello en el artículo 73 fracción VII que le confiere facultades para decretar o imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos.

Respecto a esta situación la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en forma reiterada que la Federación posee un poder de tributación ilimitado, expresando que "La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia fe- (7).- *Ibidem.*- Artículo 124.

deral y de la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

- a).- Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73 fracción VII y 124);
- b).- Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73 fracciones I y XXIX);
- c).- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII y 118)⁸. (8)

Asimismo ha sostenido la Suprema Corte que el artículo 73 Constitucional en su fracción XXIX "únicamente precisa fuentes tributarias de la competencia de la Federación, con exclusión de la de los Estados, pero, sin limitar a sólo ellas las facultades de establecer contribuciones que confieren los artículos 65 fracción II y 73 fracción VII"⁹. (9)

Igualmente ha sostenido la Suprema Corte que "... al facultarse al Congreso de la Unión por el propio artículo 73, en su fracción VII, para decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto, lo hace dentro de los principios de materias expresamente reservadas a la Federación o a los Estados pero también admitiendo otras que no haciendo reserva expresa han de entenderse como de tributación común para la una y para los otros..."¹⁰ (10)

- (8).- Tesis Jurisprudencial No.11.- Apéndice al S.J.F., Año 1965, Parte Ia., pág. 42.
- (9).- Informe a la S.C.J.N., 1960, Parte Ia, A.R. 336/65, Salvador Gómez Zamudio Sales, VII 25-60.
- (10).- Informe a la S.C.J.N. 1965, P. 119, A.R. 530/56, Inhabilitaria Guro, S.A.

La determinación de la correcta interpretación del sistema constitucional de delimitación de competencias tributarias entre Federación y Estados, así como el análisis del sistema existente de hecho, requieren de un estudio especial que rebasa los límites de este trabajo, por lo que aquí sólo queda enunciada, expresando brevemente mi opinión en el sentido de que existe una clara discrepancia entre el principio general consagrado en el artículo III Constitucional y la Jurisprudencia de la Suprema Corte, discrepancia que contribuye en buena medida a que el sistema existente de hecho resulte complejo, contradictorio y oscuro, siendo urgente delimitar con toda claridad la competencia impositiva tanto de la Federación como de los Estados, de tal manera que se armonicen los intereses de ambas entidades, reformándose en caso necesario las disposiciones constitucionales que regulan dichas competencias, a fin de terminar con la irregular situación en la cual la Constitución establece un sistema y en la práctica se sigue otro diverso, con el apoyo de una jurisprudencia que pretende verter el contenido de las disposiciones constitucionales, mediante interpretaciones aparentemente más preocupadas por justificar situaciones de hecho, que por buscar el verdadero sentido de la ley.

Una vez señalados los principios constitucionales relativos a la organización política de nuestro país y a la estructura del poder impositivo, procede analizar su relación con la figura de la exención de impuestos, siendo posible señalar los siguientes elementos:

- 1.- La facultad de imponer tributos corresponde originalmente al Poder Legislativo, siendo, en consecuencia, este poder el que posee capacidad originaria para establecer exenciones tributarias;
- 2.- Estando prevista en la Constitución la posibilidad de que el Poder Ejecutivo sea facultado por el Legislativo para regular la materia tributaria, esa facultad in-

pliza que el Ejecutivo, en ejercicio de su capacidad tributaria delegada, pueda igualmente establecer exenciones impositivas.

- 3.- La Federación y los Estados pueden establecer exenciones tributarias exclusivamente dentro de sus respectivos ámbitos impositivos, sin poder rebasar tal límite.

Debe señalarse sin embargo, que la aplicación de tales principios enfrenta las siguientes dificultades:

- 1.- La prohibición para establecer exenciones contenida en el artículo 28 de la propia Constitución Federal; y
- 2.- La ausencia de disposiciones Constitucionales que otorguen en forma expresa facultad para establecer exenciones en cualquier tiempo y bajo cualesquiera circunstancias, señalando la autoridad competente para tal efecto.

Estos problemas serán objeto de estudio posterior.

3.1.2. Los Principios Constitucionales Fundamentales y la Exención.

3.1.2.1. Prohibición Constitucional para el establecimiento de exenciones impositivas.- Su alcance.

Como toda institución jurídica, la exención tributaria debe apoyarse para su validez en las normas constitucionales que revisten la característica de ser preceptos de ineludible observancia a través de los cuales se establecen los principios que orientan todo el sistema jurídico.

Las normas constitucionales - nos dice Sáenz de Buján-

da -, ocupan el primer rango en la jerarquía de las normas, cristalizan formalmente en una superlegalidad y en tal sentido, limitan y condicionan, desde su altura, el ejercicio de las facultades normativas del legislador ordinario. (11)

Dentro del campo de la normativa constitucional, antes de analizar los límites materiales y formales que ella puede establecer en cuanto al ejercicio del poder de exentar de impuestos, es necesario indagar primero si el Estado puede válidamente establecer exenciones, es decir, si su norma suprema le confiere tal facultad.

En nuestro sistema jurídico encontramos el artículo 28 Constitucional que establece textualmente: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos..."

Encontramos en este texto una clara limitación al poder impositivo, establecida por el Poder Constituyente, de tal suerte que el legislador ordinario no puede establecer exenciones de impuestos por encontrarse prohibido en la Constitución.

La Ley Reglamentaria del Artículo 28 Constitucional establece a su vez que "Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma parcial los impuestos ya causados". (12)

Lo preceptuado en la Ley Reglamentaria resulta criticable pues pretendiendo aclarar la disposición constitucional, modifica su sentido, ya que de la prohibición absoluta y terminante contenida en el precepto constitucional, se pasa a distinguir, en una forma tácita, entre exenciones otorgadas a título particular, las cuales son señaladas como inconstitucionales, y exenciones otorga-

(11).- Sáinz de Bujanda, Fernando.- Hacienda y Derecho, Tomo III.- Pág. 396

(12).- Ley Reglamentaria del Artículo 28 Constitucional, Art. 13.

das a título general, cuya legitimidad es implícitamente aceptada.

Siguiendo este mismo criterio, la Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia en el sentido de que "La prohibición que contiene el artículo 28 Constitucional, no puede referirse mas que a los casos en que se trata de favorecer los intereses de determinada persona, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen un carácter general". (13)

En el ámbito de la doctrina, Emilio Margain Manautou sostiene que "el citado artículo 28 Constitucional se encuentra comprendido dentro de los preceptos que señalan las garantías individuales, las que al ser violadas en perjuicio de un particular pueden dar origen al juicio de amparo. Por consiguiente, una exención será violatoria de las garantías individuales, cuando el legislador la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal. En síntesis, mientras una exención se establezca con carácter general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado artículo 28 Constitucional". (14)

Por su parte, Hugo B. Margain argumenta: "El artículo 28 prohíbe las exenciones de impuestos. Sin embargo, las leyes fiscales que las conceden como un incentivo a las industrias nuevas, fundamentales o necesarias al desarrollo económico de México, no contravienen el artículo 28, puesto que no las establecen en beneficio de algún causante en particular, sino de todos aquellos que

(13).- Cfr. Tomo XVI, p.51 Prontuario Tomo VIII, p.88, Informe a la S.C.J.N. 1969, Parte Ia. A.R. 1116/64.

(14).- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- pág. 319.

se encuentren en la misma situación general. Esta interpretación corresponde a un cabal conocimiento de las necesidades de la expansión industrial en nuestro medio. Si se quiere, no cumple con el estricto criterio de generalidad en los impuestos conforme a las ideas más rígidas del liberalismo. Sin embargo, está de acuerdo con las necesidades reales del desarrollo económico de nuestro medio; por ello, el Estado está capacitado para conceder beneficios fiscales a las empresas que integren la industrialización del país, lo cual, en el fondo, no es sino un subsidio del Tesoro a una actividad necesaria". (15)

Francisco de la Garza opina que este tipo de exenciones son constitucionales "pues el espíritu del Constituyente fue indudablemente prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos, que introduzcan desigualdades entre los ciudadanos, pero no prohíbe proteger a aquellas industrias que realizan un esfuerzo para lograr el desarrollo económico del país". (16)

Las anteriores opiniones son representativas de la interpretación que ha predominado en nuestro país en cuanto a la exención de impuestos, sin embargo, aún cuando se reconoce el prestigio de los autores citados y el carácter de máximo tribunal de la Suprema Corte de Justicia, la tesis sostenida por ellos resulta contradictoria con el texto del artículo 28 constitucional dados los términos en que se encuentra plasmado en la Constitución, por lo cual resulta indispensable realizar un análisis tanto de su texto como de sus antecedentes y su interpretación en relación con el resto del articulado de nuestra Carta Magna, a fin de determinar si la interpretación señalada corresponde efectivamente a la intención del Legislador Constituyente.

Siguiendo este orden de ideas, encontramos que la pro-

(15).- Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa.- pág. 86.

(16).- De la Garza, Sergio F.- Derecho Financiero Mexicano.- pág. 298.

hibición exencionista figura por primera vez en un texto constitucional en el ordenamiento de 1917, habiendo sido establecida en los mismos términos que conocemos, es decir, que, desde su origen, la prohibición de establecer exenciones de impuestos se expresó en forma absoluta, sin hacerse distinción alguna entre exenciones otorgadas a título particular y exenciones otorgadas a título general y, en consecuencia, sin calificar como prohibidas a las primeras y como permitidas a las segundas, o sea que la prohibición constitucional al establecimiento de exenciones, en los términos en que se encuentra concebida desde sus orígenes, no contiene elementos que permitan aceptar otra interpretación que no sea la que se desprende de su simple lectura, es decir, que en México se encuentran prohibidas en general las exenciones de impuestos.

En cuanto a los antecedentes legislativos de la prohibición exencionista, contamos con el testimonio de Félix F. Palavicini quién nos refiere que, al presentarse a la aprobación del Congreso Constituyente de 1917 el proyecto del artículo 28, la Comisión de Constitución, previo el estudio correspondiente, emitió su dictámen expresando: "la comisión comprendiendo el amplio y liberal espíritu del precepto indicado, lo acepta en todos sus términos y pasa a estudiar desde luego las iniciativas que se han presentado, referentes a este artículo, con el objeto de adicionarlo si alguna de dichas iniciativas comprendiese puntos de vital importancia para los intereses nacionales". (17)

De lo anterior es posible concluir que el Constituyente de 1917 al establecer la prohibición exencionista, lo hizo en términos absolutos, sin que haya habido discusión alguna a ese respecto, es decir, que el Constituyente prohibió la exención de impuestos en términos generales, sin manifestar en forma alguna la intención de distinguir entre exenciones otorgadas a título particular

(17).- Palavicini, Félix F.- Historia de la Constitución de 1917, Tomo II.- p.p. 3 - 52.

y exenciones otorgadas a título general, no dando por tanto margen para interpretaciones en tal sentido, pues debe recordarse el principio jurídico según el cual donde el legislador no distingue, no puede distinguir el intérprete.

Por lo que se refiere al estudio del artículo 28 en relación con el resto del articulado de la Constitución, es posible señalar que, del análisis de las garantías consagradas en ésta, se desprende que la intención manifestada por el Constituyente fué terminar con las desigualdades, los privilegios y las injusticias que dieron origen a la Revolución que fructificó precisamente en la instalación del Congreso Constituyente y la expedición de la Constitución de 1917. Conforme a esa intención, al regularse lo relativo al reparto de la carga tributaria, se estableció como una obligación a cargo de todos los ciudadanos el contribuir a los gastos públicos en forma proporcional y equitativa.

Conforme a los anteriores señalamientos, es posible concluir que la prohibición exencionista contenida en el artículo 28 se encuentra en perfecta armonía con el resto de los preceptos constitucionales, pues al igual que ellos, tiende a suprimir las desigualdades y la injusticia. Por el contrario, la interpretación sostenida por la Suprema Corte de Justicia, al aceptar como legítimas las exenciones de impuestos, aún a título general, se encuentra en contradicción con el principio de generalidad en la imposición consagrado por la propia Constitución.

Por todas las consideraciones anteriores, es posible afirmar que la prohibición exencionista contenida en el artículo 28 Constitucional es terminante y absoluta, toda vez que del análisis tanto de los términos en los cuales se encuentra expresada, como de sus antecedentes históricos y de su relación con los demás preceptos constitucionales, no se encuentran elementos que permitan sostener una interpretación diversa.

Es por tanto correcta la postura del tratadista mexicano Ernesto Flores Zavala, quién sostiene que la interpretación que se ha hecho del artículo 28 Constitucional "es incorrecta, porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distinciones", agregando este mismo autor que "Por otra parte, los preceptos constitucionales deben relacionarse para su interpretación, unos con otros y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aún cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad de los impuestos que forma parte del de justicia, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución (Art.31, fracc.IV). Así pues, debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos la exención de impuestos". (18)

3.1.2.2. El Principio de Legalidad.

Uno de los principios fundamentales de todo sistema tributario consiste en que la regulación jurídica, en cuanto se refiere a la creación o reforma de las exacciones públicas, emane de la colectividad, a quién corresponde originariamente la titularidad del poder impositivo, el cual ejercita a través de sus órganos representativos, y que dicho ejercicio sea bajo la forma de leyes.

Tal es el contenido del Principio de Legalidad expresado mediante el aforismo "Nullum tributum sine lege" que significa que sólo mediante ley puede establecerse un tributo.

Aplicando el sentido de este aforismo a la figura de la exención, en virtud de su estrecha relación con el tributo, se manifiesta bajo la exigencia de que sólo mediante una ley puede exentarse del pago del tributo. Es decir, que para la existencia de una exención se requiere que ésta se encuentre establecida a través de una ley, pues como dice Andreozzi, la exención está o no está en la norma. Es igualmente aplicable lo expuesto por Jarach en el sen-

(18).- Flores Zavala, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Pág. 192.

tido de que "la ley debe establecer negativamente las exenciones, no pudiendo ser dispuestas por ningún otro organismo que no sea el Congreso, porque establecer relaciones tributarias quiere decir definir las tanto en su aspecto positivo como en sus exclusiones, admitiendo que éstas pueden ser constitucionales". (19)

En nuestro derecho encontramos el principio de legalidad manifestado en dos aspectos:

- 1º .- Por virtud del Principio de Legalidad, las autoridades, sea cual fuere su rango, sólo pueden realizar aquello para lo cual se les ha otorgado facultad mediante una ley.
- 2º .- Por este mismo principio, complementado por el de reserva de la ley, lo relativo al establecimiento de tributos debe ser regulado exclusivamente a través de una ley, en sus aspectos material y formal, situación que resulta aplicable a la exención.

Respecto al primer aspecto del principio de legalidad, ya antes quedó señalado que en nuestro ordenamiento constitucional no existe ningún precepto que otorgue la facultad de establecer exenciones impositivas, por lo que cabe preguntarse si son válidas las exenciones que han sido establecidas a través de diversas leyes ordinarias.

Para dar respuesta a tal interrogante es necesario recurrir a las directrices fundamentales contenidas en nuestra norma suprema, las cuales pueden ser enunciadas en la siguiente forma:

- 1.- Prohibición absoluta para establecer exenciones impositivas. (Artículo 28 Constitucional).

(19).- Jarach, Dino.- Curso Superior de Derecho Tributario. pág.100.

- 2.- Igualdad de los ciudadanos ante la ley. (Artículo 1º Constitucional).
- 3.- Generalidad, justicia y equidad en el reparto de la carga tributaria. (Artículo 31 Constitucional, fracción IV).

Ante tales lineamientos sólo puede llegarse a la conclusión de que, las exenciones impositivas que se han establecido a través de leyes ordinarias, han sido decretadas infringiendo el principio de legalidad en su primer aspecto y además contrariando otros principios constitucionales tales como los de igualdad ante la ley, generalidad y justicia en la imposición.

En cuanto al segundo aspecto del principio de legalidad en relación con la exención de impuestos, la opinión externada en el sentido de que ésta sólo puede ser establecida a través de una norma que revista las características tanto formales como materiales de una Ley, se sustenta en la aplicación extensiva del principio de reserva de la ley imperante tratándose del establecimiento de tributos, ya que si es facultad exclusiva del Congreso el establecimiento de tributos, sólo a él puede corresponder la facultad de señalar excepciones en cuanto a su pago.

Es importante señalar en este punto que, la prohibición constitucional para el establecimiento de exenciones, ha sido causa de que no exista precepto alguno que exija que el establecimiento de exenciones impositivas se realice exclusivamente mediante una ley.

Esta omisión resulta peligrosa pues en la práctica ha sido aprovechada por el Ejecutivo para establecer exenciones, extralimitándose en sus facultades e invadiendo la esfera del Legislativo, situación que resulta inaceptable pues, al actuar en esa forma, el Ejecutivo viola el principio de legalidad en sus dos aspectos, ya que actúa careciendo de facultades para hacerlo y regu-

la materias de la exclusiva competencia del poder legislativo, es decir, materias que sólo pueden ser normadas a través de una ley.

Un ejemplo de esta irregular situación lo encontramos tratándose del impuesto al Valor Agregado, respecto al cual, el Ejecutivo Federal, mediante un decreto ~~se~~ ha establecido exenciones para objetos distintos a los señalados por el legislador, es decir, ha creado nuevas exenciones. (20)

Las anteriores consideraciones permiten sostener que las disposiciones tanto del Poder Legislativo como del Poder Ejecutivo a través de las cuales se han establecido exenciones impositivas, han contrariado las disposiciones constitucionales que consagran el principio de legalidad como fundamento de toda actuación del Estado.

En efecto, al establecer exenciones dichos poderes han actuado al margen de la ley, por carecer de facultades para hacerlo, más aún, han actuado en contra de la ley, pues dicha actuación se encuentra prohibida en nuestro máximo ordenamiento legal.

3.1.2.3.- El Principio de Justicia.

Siendo la justicia el fin supremo del Derecho, cada una de las diversas ramas que lo integran debe encaminar sus esfuerzos y orientar sus instituciones a la consecución de tal finalidad.

En materia tributaria, la justicia es su cimentación y su razón de ser, por lo que toda la legislación impositiva debe inspirarse y ser congruente con las ideas y criterios rectores respecto a lo que se estima justo en cuanto a la distribución de la

(20).- Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 9 y Decreto por el cual se concede Crédito en Inventarios y Exenciones en Impuesto al Valor Agregado, Arts. 8 y 9.

carga tributaria. Dicho en otras palabras, el reparto de la carga tributaria ha de producirse con arreglo al criterio de justicia consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra norma suprema, al establecer que, al contribuir a los gastos públicos, los ciudadanos deben hacerlo "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", pues, como sostiene Servando J. Garza, en este precepto encontramos "la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual". (21)

Anteriormente ha quedado establecido que el principio de justicia en la imposición se desarrolla a través de los principios de generalidad y de uniformidad, según los cuales todos los individuos que tienen capacidad para contribuir, deben pagar algún impuesto, y éste debe representar para todos ellos el mínimo sacrificio posible.

Sergio de la Garza nos dice: "Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales". (22)

El Principio de Justicia, en materia impositiva, implica que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin que sea permitido hacer excepciones.

(21).- Garza, Servando J.- Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano., p.p. 71 - 72.

(22).- Op. Cit., pág. 263.

Es en este punto cuando se hace manifiesta la relación existente entre el principio de justicia y la exención de impuestos, pues, como lo expresa Sáinz de Bujanda: "Se exime - debe eximirse - lo que es justo que no tribute o inversamente; no se exime - no debe eximirse - lo que es justo que tribute". (23)

El otorgamiento de una exención supone que el individuo exento se encuentra, con relación al hecho imponible, en las mismas circunstancias que aquellos otros para quienes subsiste la obligación de pagar el impuesto.

Tenemos así que, a través de la exención, se da un tratamiento desigual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, lo cual contraría el principio de justicia. Cabe por tanto preguntarse cuál puede ser la justificación para otorgar este tratamiento especial al sujeto exento.

Para dar respuesta a tal interrogante se hace necesario indagar en primer término si el sujeto exento se encuentra efectivamente en las mismas circunstancias que los sujetos gravados, es decir, si su capacidad contributiva es igual a la de éstos y si han recibido el mismo tratamiento, o si por el contrario existen circunstancias que, afectando sólo al sujeto exento, traen como consecuencia una disminución en su capacidad contributiva, lo cual daría lugar a que al aplicarse el impuesto sin tomarlas en cuenta, se produjera una injusticia. Tal ocurriría por ejemplo, si al establecerse un impuesto aplicable a determinada categoría de personas con capacidad contributiva aparentemente igual, no se tomara en consideración el hecho de que alguna o algunas de ellas se encontraran ya sujetas a un impuesto especial no aplicable al resto de los contribuyentes, pues en tal supuesto la exención otorgada no contraría el principio de justicia, sino por el contrario, tiende a lograrla, evitando la injusticia que implicaría la aplicación estricta del nuevo impuesto.

(23).- Op., Cit., pág. 417.

Desde un punto de vista estrictamente jurídico, este sería el único caso en que se justificaría el otorgamiento de la exención considerada como un instrumento para la consecución de la justicia tributaria.

Sin embargo, encontramos que en la práctica no todas las exenciones son establecidas siguiendo el criterio de justicia en materia impositiva, sino que en la generalidad de los casos se establecen conforme a criterios diversos, lo cual se explica en consideración a que el Estado tiene encomendadas una serie de funciones encaminadas al logro del bien común, y con frecuencia, a través del ordenamiento jurídico y sus instituciones, el Estado, además de buscar la creación y conservación de un orden social justo, trata de alcanzar fines diversos, los cuales pueden ser de naturaleza social, cultural o económica.

En este orden de ideas es posible observar que, en ocasiones, mediante la concesión de exenciones impositivas, el Estado persigue finalidades diversas a la justicia tributaria, ante las cuales cabe preguntarse cuál es su justificación, pues su establecimiento debe estar justificado de alguna forma.

En nuestro país las exenciones tributarias se han otorgado fundamentalmente para impulsar y estimular el desarrollo industrial, es decir, siguiendo un criterio eminentemente económico, y en menor medida con fines de fomento cultural, siendo por tanto su justificación económica o cultural.

Estas justificaciones pueden ser aceptadas o no, mediante el análisis y evaluación de los resultados obtenidos con el otorgamiento de este tipo de exenciones y el sacrificio fiscal por ellas representando, sin embargo, independientemente de lo anterior, es preciso señalar que las exenciones, al ser otorgadas siguiendo criterios diversos al de justicia, provocan una alteración en el reparto de la carga impositiva, pues la consideración

de la capacidad contributiva de los sujetos queda subordinada a la realización de fines específicos del Estado, tales como mantener el equilibrio del sistema económico o asegurar un ritmo determinado de desarrollo.

En esta forma, la exención deja de ser un instrumento de justicia tributaria para convertirse en un instrumento de política social o económica.

Debemos, sin embargo, recordar que no es posible sacrificar la justicia para alcanzar el desarrollo económico, por lo que aún cuando a través de la exención se pretenda alcanzar tal desarrollo, es necesario respetar hasta donde ello sea posible el criterio del reparto justo de la carga impositiva, por tratarse de una directriz fundamental consagrada por nuestra Constitución.

Igualmente debe tenerse en cuenta que, en caso contrario, puede llegarse al extremo de eximir del pago del tributo precisamente a aquellas manifestaciones y signos de riqueza que, desde el estricto punto de vista de la justicia tributaria, ofrecen mayor idoneidad para ser gravados.

Es conveniente meditar la opinión del tratadista español Sáinz de Bujanda, en el sentido de que la injusticia que así se produzca no podrá estar nunca justificada por otro tipo de afanes: "jamás la injusticia puede servir a la justicia". (24)

Debe pues tenerse presente en todo momento que, aún cuando se pretenda el logro de objetivos de beneficio colectivo, es imprescindible atender igualmente que ello no dé lugar a injusticias en el reparto de la carga tributaria teniéndose plena conciencia de tal situación, pues como sostiene Radbruch "Cuando las leyes niegan conscientemente la voluntad de ser justo, cuando desco-

(24).- Op., Cit., pág. 439.

nocen arbitrariamente los derechos del hombre, en tales hipótesis falta a la ley toda justificación".

3.1.2.4.- El Principio de Seguridad Jurídica.

El Principio de Seguridad Jurídica es otro de los pilares que sustentan todo sistema jurídico y equivale a la certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad.

La seguridad jurídica expresa las exigencias de que el Derecho sea dado a conocer a todos aquellos a quienes va dirigido; de que su aplicación esté condicionada a la comprobación cierta de los hechos previstos en la norma; y a la certeza de la ejecución y respeto de lo que ha sido reconocido como derecho.

A través de la seguridad jurídica se trata de evitar la actuación arbitraria de los órganos estatales y las modificaciones caprichosas de las normas jurídicas.

La seguridad jurídica - al decir de Jeremías Bentham - es la que nos permite formar proyectos para el porvenir, trabajar y hacer economías, es ella sola la que asegura la continuidad de nuestra vida. (25)

En materia tributaria, la seguridad jurídica exige que el conjunto de garantías de que gozan los sujetos pasivos, no resulte dañado por una actuación impremeditada, irreflexiva o arbitrariedad del Estado.

Las anteriores ideas son aplicables al tema de la exención pues como afirma Sáinz de Bujanda: "No pueden los tributos ni las exenciones ser fruto de las decisiones que cada día, al desper-

(25).- Cit., Pos., Gustavo Radbruch.- El Fin del Derecho.- p. 65.

tar, adopten los gestores de impuestos; ésto es; la Administración Pública". (26)

Este mismo autor sostiene que las exenciones impositivas serán acordes con el principio de seguridad jurídica, si se dan las siguientes circunstancias:

- 1.- Que el establecimiento de la exención se produzca por las vías que señala el ordenamiento constitucional;
- 2.- Que a las exenciones se les dé publicidad;
- 3.- Que los contribuyentes beneficiarios de la exención puedan disfrutar de ella directamente, por obra de la ley, sin necesidad de concesión administrativa;
- 4.- Que en la hipótesis de que la declaración administrativa de exención sea, por alguna razón, indispensable, el ordenamiento tributario habilite recursos administrativos y jurisdiccionales frente a los actos resolutivos en la materia; y
- 5.- Que, reconocida la exención, no se produzcan modificaciones en el estatuto jurídico de los sujetos favorecidos por ella.

Las dos primeras condiciones apuntadas por el autor en cita, se encuentran orientadas hacia la publicidad y certeza del derecho, es decir, a que cada individuo conozca la forma en que están obligados los demás y, a la vez, conozca la medida en que él mismo lo está, de una manera indudable, lo cual le permite preveer las circunstancias en que ha de desarrollar su actividad y programarla de la manera que considere más conveniente, de acuerdo a dichas circunstancias.

(26).- Op., Cit., p. 439.

La condición señalada en tercer lugar es, un principio más de comodidad que de seguridad, ya que el beneficiario, basándose en la certeza que le daría el saber que se encuentra dentro de los supuestos de las normas de exención debidamente publicadas, podría, de inmediato, gozar de los beneficios que ellas conceden. Sin embargo, aún cuando representa menor comodidad, es preferible el procedimiento enunciado en cuarto lugar, puesto que éste otorgaría una mayor seguridad, tanto para el particular como para el Estado, ya que, siguiendo este procedimiento, la Administración Pública tendría la certeza de que el sujeto declarado exento reúne efectivamente los requisitos o se encuentra en las circunstancias señaladas por la norma de exención, en tanto que para el particular representa mayor seguridad el disfrutar de una exención al amparo de una declaración del poder público, que hacerlo en base a sus propias consideraciones las cuales pueden ser erróneas. La seguridad que brinda este procedimiento se ve reforzada y complementada cuando se establecen recursos o instancias de reclamación de ~~seg:~~ limitación, a través de los cuales el particular que considere lesionados sus derechos con la resolución de la autoridad administrativa, pueda combatirla.

La quinta condición reviste gran importancia para la seguridad jurídica, ya que equivale a la eliminación de la arbitrariedad, puesto que una vez que la exención haya sido otorgada, el beneficiario adquiere el derecho a que el régimen especial al cual queda sujeto no sea modificado sino en los casos y con las condiciones previstas en la ley.

Encontramos así que por virtud del principio de seguridad, tratándose de exenciones concedidas por tiempo indeterminado, éstas no podrán ser modificadas o extinguidas sino en los casos en que el sujeto exento deje de reunir los requisitos por virtud de los cuales la exención fué concedida o cuando la norma que la estableció sea derogada. En tanto que, las exenciones por tiempo determinado no podrán ser modificadas o suprimidas durante el tiempo por

el cual fueron otorgadas, a menos que el beneficiario deje de reunir los requisitos en atención a los cuales se otorgaron.

Fuera de este supuesto, la exención surtirá sus efectos hasta el cumplimiento del término señalado en la norma que la estableció, aún cuando ésta sea derogada antes del cumplimiento de dicho término.

La aplicación del principio de seguridad jurídica, en relación a las exenciones, se refleja en la siguiente resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"... Por lo que se refiere a la argumentación de la recurrente en el sentido de que en materia fiscal la teoría de los derechos adquiridos es muy elástica, porque los que se pudieran llamar derechos adquiridos no pueden prevalecer en ningún caso frente a la voluntad soberana del Estado, que se manifiesta a través de las leyes impositivas; debe decirse que es equivocada ya que la actividad del Estado no es arbitraria ni omnimoda, sino que, por el contrario, se norma por un régimen de derecho. En los casos de exenciones a industrias nuevas o necesarias, el Estado contrae el compromiso de mantener la exención, mientras subsistan las condiciones en que fué otorgada y por el tiempo señalado al efecto, todo ello en consideración a los beneficios que a la postre obtendrá el propio Estado, una vez consolidada la situación de dichas industrias a cuyo favor concede las franquicias. Y tan cierto es que la conducta soberana del Estado no es arbitraria, al dictar sus disposiciones, que cuando la Hacienda Pública considera que las exenciones concedidas son indebidas o perjudiciales para sus intereses, debe ocurrir ante

los tribunales competentes a demandar la nulidad de la exención correspondiente". (27)

La anterior tesis, aún cuando en esencia es correcta, resulta criticable por la afirmación que contiene en el sentido de que la obligación del Estado de mantener la exención mientras subsistan las condiciones en atención a las cuales fué otorgada, y por el tiempo señalado al efecto, deriva de la consideración de los beneficios que obtendrá el Estado al consolidarse la situación económica del beneficiario.

Tal consideración es errónea toda vez que el Estado, al respetar los beneficios derivados de una exención y mantenerlos vigentes mientras se cumplan las condiciones por las cuales se otorgó, no hace otra cosa que cumplir con el Principio de Seguridad Jurídica que rige toda su actividad, cumplimiento éste que resulta ineludible, independientemente de que ello le reporte o no algún beneficio posterior, y aún cuando de ellos se derive algún perjuicio para sus intereses, caso en el cual, como lo señala la tesis anterior, tiene expedita la vía jurisdiccional para ejercitar la defensa de éstos.

3.2.- La Exención en nuestro Régimen Jurídico Ordinario.

3.2.1. Régimen Jurídico Material de la Exención.

3.2.1.1. Concepto de Exención en nuestra Legislación Ordinaria.

Las dificultades señaladas en el capítulo segundo de este trabajo, en lo relativo al concepto de exención, se reflejan claramente en nuestro derecho impositivo, el cual carece de una defini-

(27).- R.F. 171/50, Refrigeradora Comercial de Culiacán, S.A., Enero 5/955.- Informe del Presidente a la S.C.J.N., Sala Auxiliar Año 1955.- Pág. 68.

ción precisa y completa de lo que debemos entender por exención de impuestos.

Ya antes quedó apuntado que en nuestra Constitución Política se encuentra establecida la prohibición absoluta de establecer exenciones de impuestos. Cabe ahora señalar que al establecer dicha prohibición, el Constituyente omitió indicar lo que debía entenderse por exención de impuestos.

En el ámbito de nuestra legislación ordinaria, encontramos en primer lugar a la denominada Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional, la cual, en su artículo décimotercero, establece: "Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados".

Este precepto adolece de algunas deficiencias que pueden resumirse en la siguiente forma:

- 1.- No proporciona un concepto de exención, sino que se limita a determinar los casos en los cuales, a criterio del legislador ordinario, existe una exención;
- 2.- Al hacer la determinación de los supuestos en los cuales se considera que existe exención, implícitamente se establece una distinción entre el otorgamiento de exenciones a título particular y su otorgamiento en forma general, dejando abierta la posibilidad de que éstas últimas sean otorgadas, con lo cual, como se indicó anteriormente, torna parcial la prohibición absoluta contenida en el artículo constitucional que pretende reglamentar.

A esta crítica debe agregarse que el precepto en estudio induce a confusiones, pues al señalar como casos de exención

sólo aquellos en los cuales ésta es otorgada en forma individual, deja sin definición aquellos otros en que es otorgada en forma genérica, tratándose en una y otra hipótesis de situaciones que corresponden por igual al supuesto de exenciones tributarias.

3.- Otra deficiencia del artículo en estudio consiste en que, al señalar como uno de los casos en que se considera que existe exención impositiva aquellos en que "se condonan en forma privativa los impuestos ya causados", incurre en el error de confundir exención con condonación y olvida que en nuestro derecho impositivo no existe la condonación de impuestos.

Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que en nuestra legislación ordinaria no sólo se omite la formulación de un concepto de exención que responda a los requerimientos tanto prácticos como doctrinarios, sino que la disposición a través de la cual se pretendió establecer dicho concepto, dadas las deficiencias técnicas de que adolece, lejos de responder a esos requerimientos, contribuye en buena medida a generar confusión en este punto de por sí difícil.

3.2.1.2. Fundamento para el otorgamiento de Exenciones.

En este apartado analizaremos los fundamentos legales que han sido invocados en las disposiciones ordinarias a través de las cuales se han establecido diversas exenciones de impuestos en nuestro país.

Este análisis resulta particularmente interesante si tenemos en consideración que, como consecuencia de la prohibición contenida en el artículo 28 Constitucional, no existe en nuestra Norma suprema disposición alguna que, en forma expresa, conceda fa-

cultad para establecer exenciones en cualquier tiempo y bajo cualesquiera circunstancias.

Resulta igualmente interesante analizar lo relativo a los fundamentos legales invocados al establecer exenciones, en virtud del cambio observado en cuanto al órgano estatal facultado para legislar en esta materia, ya que las primeras disposiciones que establecieron exenciones impositivas fueron expedidas por el Poder Legislativo, en tanto que, en la última década, ha sido el Poder Ejecutivo quien ha establecido el mayor número de exenciones, inclusive en materias en las cuales el Poder Legislativo, al establecer el impuesto, había señalado ya en forma limitativa las exenciones concedidas en relación a dicho gravamen.

Iniciaremos este estudio con el análisis de las disposiciones expedidas por el Poder Legislativo concediendo exenciones a través de las cuales se ha tratado de promover el desarrollo industrial del país. Entre tales disposiciones destacan las siguientes: Ley de Industrias de Transformación, expedida en 1941; Ley de Fomento de Industrias de Transformación, expedida en 1946; y la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, expedida en el año de 1955.

Estas leyes fueron expedidas por el Poder Legislativo, con lo cual se cumplió con el principio constitucional de que la materia impositiva sea regulada mediante disposiciones que revistan el carácter de ley, tanto en su aspecto material como en el formal. Sin embargo, en tales casos el legislador actuó sin estar facultado para ello, circunstancia que resulta evidente por la ausencia en tales leyes de toda referencia a los preceptos legales de los cuales derivarán las facultades del legislador para expedirlas.

Al amparo de estas leyes -especialmente de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias-, el Poder Ejecutivo emitió

una serie de disposiciones a través de las cuales se dió aplicación práctica a las exenciones impositivas previstas en las leyes de referencia.

Entre las disposiciones dictadas por el Ejecutivo con fundamento en las leyes del Legislativo, encontramos en lugar privilegiado al Reglamento de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, expedido por el Ejecutivo Federal fundándose para ello en la fracción I del artículo 89 Constitucional, fundamento correcto en cuanto a que se ejerció la facultad otorgada en tal precepto al Ejecutivo para reglamentar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, pero que resulta ineficaz para subsanar el vicio de origen de la ley reglamentada, por lo que tal reglamento carece de validez para regular el establecimiento de exenciones impositivas.

Con posterioridad el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expidió una serie de Declaratorias Generales de Exención de Impuestos, aplicables a las actividades industriales que se consideraba conveniente estimular.

Al expedir tales declaratorias, la Administración Pública invocó, invariablemente, como fundamento de su actuación los artículos 14 y 15 de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, y el artículo 24 del Reglamento de dicha Ley. En tales circunstancias estas Declaratorias Generales de Exención de Impuestos adolecen igualmente de vicios en su origen, pues provienen de disposiciones dictadas por los Poderes Públicos sin tener facultad para ello.

Esta irregular situación, lejos de corregirse, se ha agravado en la última década, toda vez que el Ejecutivo Federal ha expedido diversos decretos a través de los cuales ha establecido exenciones sobre impuestos creados por el Legislador.

Como ejemplos de tales disposiciones podemos señalar los siguientes :

- 1.- El 25 de noviembre de 1971 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto expedido por el Ejecutivo Federal, declarando de utilidad nacional el establecimiento y ampliación de empresas industriales. Al expedir este decreto, el Ejecutivo Federal invocó como fundamento de su actuación los artículos 89 fracción I de la Constitución, 14 fracción III de la ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional en materia de Municipios y 23 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado.

Tales artículos resultan ineficaces para fundar la actuación del Ejecutivo puesto que ninguno de ellos puede válidamente concederle facultad para legislar en materia impositiva, y menos aún para hacerlo en forma autónoma, es decir sin que exista una ley expedida por el Poder Legislativo a la cual se trate de reglamentar.

Este decreto establece en su artículo segundo que: "El Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, determinará los estímulos fiscales y las ayudas y facilidades que en cada zona o región se otorgan para promover el establecimiento y ampliación de las empresas a que se refiere el artículo primero y fijará los requisitos y condiciones para su otorgamiento y disfrute".

Con relación a este precepto, debe señalarse que resulta nulo, en primer lugar, en atención a que el Ejecutivo carece constitucionalmente de facultad para expedir libremente, y en cualquier materia, disposiciones de carácter general diversas a los reglamentos; y en segundo término, porque no puede el Ejecutivo otorgarse a sí mismo facultad alguna, como se pretende en el precepto analizado..

- 2.- El 29 de julio de 1972 se publicó en el Diario Oficial de la Federación otro decreto del Ejecutivo Federal, a través del

cual se establecieron los estímulos, ayudas y facilidades a otorgarse a las empresas industriales señaladas en el decreto del 23 de noviembre de 1971.

Como fundamento para la expedición de este Decreto se invocaron los mismos preceptos jurídicos que en el Decreto del 23 de noviembre de 1971, por lo cual resulta aplicable lo expuesto anteriormente con relación a este último.

- 3.- Finalmente, podemos señalar los decretos expedidos por el Ejecutivo Federal en relación con el Impuesto al Valor Agregado, ya que mediante éstos, el Ejecutivo ha establecido una serie de exenciones no contempladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir, ha ampliado el contenido de la ley, lo cual implica una extralimitación en sus facultades reglamentarias.

Al expedirse estas disposiciones concediendo exenciones impositivas, se han invocado finalidades de diversa índole, cuya concepción justifica, desde esos puntos de vista, su establecimiento.

Dentro de tales justificaciones encontramos algunas de carácter económico y otras de carácter social, siendo las principales: Fomentar el desarrollo industrial del país; generar empleos; fortalecer el mercado interno; aumentar las exportaciones; sustituir las importaciones; lograr una distribución más justa del ingreso nacional; incorporar al mayor número de mexicanos al progreso económico nacional; elevar el nivel de vida de la población, etc

Sin negar la bondad de los fines perseguidos, e independientemente de que éstos hayan sido alcanzados o no, resulta ineludible señalar que la actividad, tanto del Poder Legislativo como del Ejecutivo resulta ilegítima, toda vez que dichos po-

deres han actuado sin estar facultados para hacerlo, y las disposiciones que han expedido en esta materia carecen de fundamento legal. Más aún, no sólo se ha actuado al margen de la ley, sino que ésta ha sido infringida, pues se ha contrariado abiertamente la prohibición contenida en el Artículo 28 Constitucional.

Aún más reprobable resulta el hecho de que sea el Ejecutivo quien establezca exenciones, puesto que con ello no sólo comete la infracción antes indicada, sino que atenta directamente contra la División de Poderes establecida en nuestra Constitución, al pretender poseer competencia para legislar, situación particularmente grave tratándose de la regulación de la materia impositiva, con lo cual contraría además los principios de legalidad y seguridad jurídica, de vital importancia para nuestro sistema jurídico.

3.2.1.3. Extinción y Pérdida de la Exención.

Para el estudio de este punto es conveniente distinguir entre extinción y pérdida, pues se trata de conceptos que se refieren a situaciones diversas, correspondiendo a cada una de ellas presupuestos especiales.

Por extinción se entiende el hecho de cesar o acabarse del todo alguna cosa, en tanto que por pérdida se entiende el dejar de tener, o no hallar lo que se poseía, sea por culpa o descuido del poseedor, o por causas ajenas a su voluntad.

En relación con la exención, su extinción consiste en la desaparición de ésta del sistema tributario por haberse agotado totalmente sus efectos, en tanto que tratándose de pérdida, la exención no desaparece, sino que sus efectos dejan de producirse en relación a determinada persona, lo cual ocurre generalmente cuando a través de

la pérdida de la exención se sancionan las infracciones cometidas por el sujeto al cual se aplica.

Pese a la diferencia antes anotada, en nuestra legislación ordinaria no se ha dado el adecuado uso a los términos de extinción y pérdida, sino que se han mezclado supuestos tanto de una como de otra bajo el concepto genérico de "cancelación". Esta situación pone de manifiesto, una vez más, la falta de sistematización imperante en nuestra legislación en lo referente a esta figura tributaria.

Partiendo de la diferenciación antes anotada, encontramos en las disposiciones ordinarias expedidas en materia de exenciones las siguientes causas de extinción y pérdida :

I.- DE EXTINCION :

- 1.- Transcurso del tiempo por el cual fueron concedidas;
- 2.- Renuncia expresa del beneficiario;
- 3.- Cesión, traspaso, quiebra o liquidación de la negociación beneficiaria; y
- 4.- Dejar de reunirse los requisitos en atención a los cuales fué otorgada la exención.

II.- DE PERDIDA.

- 1.- Ocasionar al beneficiario graves perjuicios económicos o sociales;
- 2.- Infringir en forma grave las disposiciones de la ley, reglamentos o declaratorias de exención correspondientes;

- 3.- Proporcionar datos o informes falsos;
- 4.- Impedir o dificultar las verificaciones ordenadas por las autoridades;
- 5.- Reincidir en la comisión de infracciones sancionadas con la suspensión de la exención;
- 6.- Variar la ubicación de la planta industrial o el uso o destino de los bienes importados al amparo de franquicias;
- 7.- Resolución que declare fundada la oposición de un tercero; y
- 8.- No iniciar operaciones dentro del año siguiente a la fecha señalada para tal efecto en la declaratoria de exención.

Aunque con los anteriores supuestos se cubren prácticamente todas las posibilidades, tanto de extinción como de pérdida de las exenciones, deben señalarse una vez más las deficiencias técnicas existentes en el tratamiento de esta figura, ya que tales supuestos pueden ser integrados sólo mediante el análisis del conjunto de leyes y decretos expedidos en esta materia, pues del estudio particular de cada una de dichas disposiciones se llega a la comprobación de que sólo hacen referencia a algunos de tales supuestos, es decir, que no dan un tratamiento completo a los supuestos de extinción y pérdida. A lo anterior se agrega el hecho ya apuntado de que incurren todas ellas en la deficiencia técnica de englobar bajo el término "cancelación" hipótesis tanto de extinción como de pérdida.

Un error particularmente grave es el que contiene la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, la cual establece que es causal de cancelación de los beneficios otorgados el hecho de que, por su situación económica, el beneficiario ya no requiera de los beneficios otorgados, considerándose verificado tal supuesto cuando ob-

tenga utilidades superiores a sus inversiones en activos fijos. (28)

En relación a lo preceptuado en este artículo, aún aceptando plenamente que es justo que quien goza de una situación económica favorable, no se vea beneficiado con exenciones impositivas, no puede soslayarse el hecho de que la cancelación de las ya otorgadas, teniendo como base para tal cancelación lo previsto en el artículo que se comenta, implica la violación del principio de seguridad jurídica, ya que las exenciones establecidas en esta ley son concedidas por tiempo determinado, y ya con anterioridad quedó indicado que este tipo de exenciones no pueden ser canceladas antes de que transcurra el lapso por el cual se otorgaron, salvo que el beneficiario incurra en infracciones graves que tengan previstas como sanción la pérdida del beneficio, o que deje de reunir los requisitos en atención a los cuales le fué otorgado, situaciones que no corresponden a lo establecido en el artículo en estudio, toda vez que no se prevee la cancelación de la exención como sanción por la comisión de una infracción, sino como consecuencia del mejoramiento de la situación económica del beneficiario, y por otra parte, la ley de referencia en ningún momento señala como requisito para el otorgamiento de la exención que la situación económica del beneficiario sea desfavorable, resultando por tanto improcedente la cancelación de la franquicia como consecuencia de las variaciones experimentadas en la situación económica del beneficiario.

Quizá la verdadera importancia del artículo comentado consista en que mediante el análisis de la situación en él prevista, se reafirma la tesis expuesta con anterioridad en el sentido de que, conceder exenciones impositivas conforme a criterios diferentes al principio de justicia en el reparto de la carga tributaria, puede originar situaciones injustas como lo es liberar de la obligación de contribuir a los gastos públicos a quienes, por su situación económica, poseen la capacidad contributiva idónea para ser sujetos del impuesto.

(28).- Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias.- Art. 18
Fracción I.

3.2.2.- Régimen Jurídico Formal de la Exención.

3.2.2.1.- Presupuestos y Requisitos para disfrutar de la Exención.

En nuestro régimen jurídico ordinario se ha establecido invariablemente como obligación a cargo de los particulares el solicitar, a los órganos de la Administración Pública, el reconocimiento y la declaración de encontrarse el solicitante dentro de los supuestos de las normas que establecen exenciones tributarias.

Esta solicitud da origen a un procedimiento administrativo dentro del cual los interesados deben acreditar que reúnen los requisitos o se encuentran en las circunstancias señaladas en la norma exencionista.

Encontramos así que, la declaración de la autoridad administrativa constituye el presupuesto legal para el disfrute de las exenciones establecidas en la ley, teniendo tal declaración la naturaleza de un acto administrativo de carácter declarativo, para cuya realización ha de ajustarse la Administración Pública a las prevenciones de la ley que establece la exención.

Es conveniente dejar bien establecido que este presupuesto opera únicamente en relación a las exenciones subjetivas reconocidas en forma general a favor de determinadas categorías de personas, ya que, tratándose de exenciones objetivas no se requiere de tal declaración administrativa y lo mismo ocurre tratándose de exenciones subjetivas reconocidas por la ley en forma individualizada, es decir, en favor de una entidad determinada, como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual se encuentra exento del pago de impuestos tanto federales como estatales por disposición expresa del Artículo 243 de la Ley del Seguro Social.

En cuanto a los requisitos para el disfrute de la exención, éstos son fijados en la disposición que la establece y, en la generalidad de los casos, se refieren a las características que debe reunir el beneficiario y a las circunstancias en que procede su otorgamiento, así como a las obligaciones que se le imponen por tal motivo.

Tales requisitos varían de una disposición a otra en razón de las diversas finalidades que se trata de alcanzar con el otorgamiento de la exención.

En virtud de que en nuestro país la exención impositiva se ha utilizado preponderantemente como un medio para impulsar el desarrollo industrial, los requisitos señalados en las disposiciones expedidas en esta materia, son muy similares, siendo posible destacar como características las siguientes :

- 1.- Presentación de solicitud ante las entidades de la Administración Pública facultadas para expedir la declaratoria de exención;
- 2.- Proporcionar los datos y comprobantes respectivos que acrediten que se reúnen las condiciones requeridas para el otorgamiento de la exención;
- 3.- Estar constituidas conforme a la leyes mexicanas. (tratándose de personas morales);
- 4.- Cumplir con las normas oficiales de calidad que se les fijen;
- 5.- El capital social debe ser nacional por lo menos en un 51%;
- 6.- Su dirección y administración debe estar a cargo de mexicanos; y

- 7.- Sus pagos al exterior, realizados bajo cualquier forma, y por cualquier concepto, no deben ser superiores al 3% sobre sus ventas netas anuales.

3.2.2.2.- Facultades de la Administración Pública en materia de exenciones.

Las facultades otorgadas a la administración pública en materia de exenciones, pueden ser apreciadas en tres momentos a saber:

I.- Antes del otorgamiento de exención;

II.- Durante la vigencia de la exención; y

III.- Al cesar la exención.

I.- Entre las facultades de la Administración previas al otorgamiento de la exención destacan las siguientes:

1.- Facultad para verificar los datos proporcionados por los solicitantes de la exención;

2.- Facultad para determinar la calidad del solicitante, cuando de ella dependen el tipo y el monto de las exenciones;

3.- Facultad para fijar las exenciones que se concedan;

4.- Facultad para fijar los requisitos y condiciones que deben reunir los solicitantes para disfrutar de la exención;

- 5.- Facultad para imponer a los beneficiarios las obligaciones que se estimen necesarias para lograr los objetivos de las disposiciones que establecen la exención; y
- 6.- Facultad para expedir declaratorias generales y particulares de exención;

II.- Respecto a las facultades de la Administración Pública durante la vigencia de la exención encontramos:

- 1.- Facultad para vigilar a los beneficiarios a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales conforme a las cuales se otorgó la exención;
- 2.- Facultad para vigilar el cumplimiento de las obligaciones impuestas en la declaratoria respectiva;
- 3.- Facultad para verificar el cumplimiento de los requisitos y condiciones que fundaron el otorgamiento de la exención;
- 4.- Facultad para resolver en caso de duda respecto a la aplicación de las disposiciones que establecen la exención;
- 5.- Facultad para determinar si procede continuar otorgando la exención en los casos de cesación, traspaso, cambio de razón social, y todos aquellos que impliquen el goce del beneficio por parte de personas distintas a la señalada en la declaratoria de exención;

- 6.- Facultad para imponer multas por la comisión de infracciones;
- 7.- Facultad para suspender el goce de las exenciones por infracciones a las disposiciones conforme a las cuales se otorgó.

III.- En cuanto a las facultades de la Administración Pública al cesar la exención, encontramos las siguientes:

- 1.- Facultad para cancelar las exenciones otorgadas y exigir el pago de los impuestos correspondientes, en los casos de infracciones graves que tengan prevista tal sanción;
- 2.- Facultad para vigilar que los artículos importados con franquicia no sean enajenados antes de que transcurra el término establecido en las disposiciones conforme a las cuales se otorgó aquella.

En este apartado, al igual que en el anterior, encontramos algunas situaciones que requieren de comentario, como lo son el hecho de que en ninguna de las disposiciones expedidas en esta materia, se han regulado en forma integral las facultades de la Administración Pública, sino que cada disposición ha contemplado algunas de tales facultades y emitido otras, situación que va directamente en detrimento del control que debe imponer en relación a la exención.

Por otra parte, es posible señalar algunas deficiencias en el otorgamiento de facultades a las Autoridades Administrativas, destacando entre ellas las siguientes:

- 1.- En el artículo segundo del Decreto Presidencial del 23 de noviembre de 1971 se establece que el Ejecutivo Federal se encuentra facultado para determinar

los estímulos fiscales, ayudas y facilidades que se otorgaran para promover el establecimiento y ampliación de empresas industriales. Similar situación se presenta en los artículos 1 y 12 de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias que establecen que la Administración Pública se encuentra facultada para determinar las exenciones que proceda otorgar en cada caso y las condiciones que deban cumplir los solicitantes para gozar de ellas.

En ambos casos, el otorgamiento de tales facultades a la Administración Pública contraría el Principio de Legalidad, ya que se deja a la consideración de la autoridad administrativa circunstancias que sólo pueden ser determinadas a través de una ley.

- 2.- En este mismo decreto se establece que el Ejecutivo Federal se encuentra facultado para otorgar estímulos fiscales adicionales a aquellas empresas cuyo establecimiento o ampliación se considere de particular utilidad para el país o para determinada zona o región.

Esta disposición resulta doblemente criticable, pues, en primer término, pretende otorgar al Ejecutivo una facultad ilimitada, toda vez que no se determina cuáles son los estímulos fiscales adicionales que éste puede otorgar, dejándolo por tanto en completa libertad para actuar, guiado sólo por sus propias consideraciones. En segundo término, debe señalarse que el ejercicio de tal facultad implicaría dar un trato desigual a sujetos que la ley reconoce que se encuentran en igualdad de circunstancias, quedando al arbitrio del Ejecutivo la determinación de las empresas a las que se otorgarían los estímulos adicionales, lo cual atenta contra los principios de igualdad y de seguridad jurídica.

Por lo antes expuesto, es posible concluir que nuestra legislación ordinaria relativa al establecimiento y otorgamiento de exenciones impositivas, ha incurrido en errores de diversa magnitud al regular las facultades de la administración pública, los cuales van desde la falta de orden y sistematización, hasta la contravención de los principios fundamentales de Legalidad, Igualdad y Seguridad Jurídica.

3.2.2.3.- Instancias de Reclamación en materia de Exenciones.

El otorgamiento de las exenciones tributarias origina un procedimiento administrativo complejo, dentro del cual destacan, por su trascendencia, los actos de reconocimiento, denegación y cancelación, estrechamente vinculados con el disfrute de la exención y, por tanto, susceptibles de impugnación en las vías administrativa y judicial.

La importancia de las instancias de reclamación en materia de exenciones es destacada por el tratadista español Sáinz de Bujaña cuando afirma que la eventual supresión de recursos en materia de reconocimiento de exenciones representaría una amenaza para la seguridad jurídica, dado que, imperando en materia de exenciones, con todo rigor, el principio de legalidad, toda actuación de la Administración Pública en este campo es, por esencia, susceptible de revisión jurisdiccional. (29)

Del estudio de las disposiciones ordinarias expedidas en nuestro país en materia de exenciones, es posible señalar los siguientes aspectos en relación a las instancias de reclamación:

En las primeras disposiciones legales relativas al otorgamiento de exenciones, se omitió el establecimiento y regulación de instancias de impugnación, siendo hasta la promulgación de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias y de su Reglamento, cuando (29).- Op., Cit., pág. 463.

se inicia la regulación de tales instancias.

La ley de referencia establece en su artículo 25 una instancia de reclamación con las siguientes características:

- 1.- Estarían legitimados para promover la reclamación los terceros que se consideraran perjudicados por el otorgamiento de la exención, o de permisos para utilizar maquinaria y equipos importados con franquicia, para la producción de artículos diversos a los autorizados;
- 2.- El término para la interposición de la reclamación comprendía el mes siguiente a la fecha de publicación de la declaratoria o del permiso en el Diario Oficial de la Federación;
- 3.- La reclamación sería tramitada en los términos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Por su parte el Reglamento establece lo siguiente:

- 1.- La oposición debería hacerse valer mediante escrito presentado ante la Secretaría de Economía Nacional;
- 2.- Deberían acompañarse las pruebas pertinentes;
- 3.- Con copia del escrito se daría vista al interesado, para que expusiera lo que a su derecho conviniera y presentara las pruebas necesarias, dentro de un término máximo de 30 días hábiles; y
- 4.- La resolución sería dictada por las Secretarías de Economía Nacional y de Hacienda y Crédito Público, dentro de los 60 días hábiles siguientes a la presentación del escrito del beneficiario de la exen-

ción, o al vencimiento del término concedido a éste para tal efecto.

Asimismo se estableció que en caso de aplicación de sanciones tales como multa, suspensión o cancelación de los beneficios, se daría a los afectados oportunidad de exponer sus defensas y presentar las pruebas convenientes, dentro de un plazo no mayor de 30 días hábiles.

Como puede observarse, las instancias de reclamación contempladas en estas disposiciones, se refieren preferentemente a la resolución de las controversias originadas por la aplicación de terceros, y en forma secundaria e incompleta a las reclamaciones de los beneficiarios en caso de sanciones, destacando entre éstas la suspensión y la cancelación de los beneficios.

Igualmente es posible constatar que, en las disposiciones en estudio, se emitió reglas relativas a reclamaciones derivadas de la negativa de la Administración a otorgar las exenciones solicitadas.

Posteriormente, al promulgarse el Decreto Presidencial del 23 de noviembre de 1971, por el cual se declaró de utilidad nacional el establecimiento y aplicación de empresas industriales, se reguló una instancia de reclamación con las siguientes peculiaridades:

- 1.- Estarían legitimados para promover la impugnación las empresas ya establecidas que se consideraron afectadas por los estímulos concedidos a otras empresas con apego en este decreto;
- 2.- La reclamación sería interpuesta ante la Comisión Intersecretarial creada por este mismo Decreto e integrada por los Secretarías de Industria y Comercio y de Hacienda y Crédito Público;

- 3.- La oposición debería interponerse por escrito, acompañando las pruebas en que se fundara;
- 4.- El término para interponer la reclamación sería de treinta días contados a partir de la publicación de las disposiciones que otorgaran los estímulos; y
- 5.- Cuando la oposición se hiciera valer en contra de una resolución particular, sería la Comisión Intersecretarial la encargada de resolver el conflicto, en tanto que cuando se impugnaran resoluciones de carácter general, la Comisión Intersecretarial únicamente formularía un dictamen y el Ejecutivo Federal emitiría la resolución.

Este decreto al igual que las disposiciones que le precedieron, emitió la regulación de reclamaciones originadas tanto por la denegación de los estímulos, como por su cancelación.

Por último, analizaremos el Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1972, en el cual se determinan los estímulos, ayudas y facilidades a otorgarse a las empresas industriales, el cual contiene los siguientes lineamientos en materia de reclamaciones:

- 1.- Establece una instancia de oposición para el caso de cancelación de los beneficios, siempre y cuando tal cancelación tenga el carácter de sanción por la comisión de alguna de las infracciones consideradas graves, como serían el impedir o dificultar la verificación del cumplimiento de las condiciones que hubieran fundado la concesión de los beneficios; no cumplir con las normas oficiales de calidad que se le hubieron fijado al beneficiario, etc.;

- 2.- Los afectados podrían exponer ante la Comisión Intersecretarial lo que a su derecho conviniera; y
- 3.- El plazo para la interposición de la reclamación sería de treinta días. Esta disposición omite indicar a partir de cuándo debía computarse dicho término.

Como puede observarse, la instancia de reclamación establecida en este Decreto, se limita a aquellos casos en los cuales el beneficiario se opone a la cancelación de los beneficios que le fueron otorgados previamente, teniendo tal cancelación el carácter de sanción.

Como consecuencia de tal limitación, se omite toda referencia a otros casos en los que cabe igualmente la posibilidad de inconformidad, sea por parte del beneficiario, o por parte de terceros afectados por las resoluciones de la autoridad administrativa.

Es igualmente criticable el hecho de que el Decreto en estudio no señale en forma expresa la obligación del interesado para aportar las pruebas en las cuales funde su reclamación.

Por las consideraciones antes expuestas, es posible concluir que la regulación de las instancias de reclamación en materia de exenciones, adolece de graves fallas, tales como la omisión de un supuesto de reclamación tan importante como es la negativa de la autoridad al otorgamiento de las exenciones; el tratamiento incompleto de los demás supuestos de impugnación, pues en algunas disposiciones sólo se contempla la oposición de terceros, en tanto que en otras sólo se prevee la posibilidad de reclamaciones del beneficiario; y la deficiente regulación del procedimiento conforme al cual se tramitarían las instancias de reclamación.

3.3.- La Exención de Impuestos en las Principales Disposiciones Impositivas Mexicanas.

3.3.1.- La Exención de Impuestos en el Código Fiscal de la Federación.

De todo el articulado del Código Fiscal de la Federación únicamente dos preceptos se refieren a la Exención de Impuestos.

Tales preceptos son los artículos 16 y 30, que se refieren a la exención impositiva en los siguientes términos :

Artículo 16.- Los Estados extranjeros estarán exentos de impuestos, en caso de reciprocidad. No quedan comprendidas en esta exención las entidades de financiamiento pertenecientes a dichos estados extranjeros, domiciliadas fuera de la República, La Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios no causarán impuestos federales salvo cuando las leyes establezcan lo contrario.

Este artículo, lejos de referirse a verdaderos supuestos de exención, señala casos de no sujeción al impuesto, ya que al señalar como exentos de impuestos a los Estados extranjeros, lo único que se hace es reconocer que éstos se encuentran fuera del poder de imposición del Estado, en virtud de que se trata de entidades soberanas.

Por otra parte, al señalarse como exentas del pago de impuestos a las entidades que integran la Federación, no se hace otra cosa que declarar que dichas entidades no pueden ser nunca sujetos pasivos de tributos, toda vez que son el Estado mismo, siendo aplicable la tesis de Jarach en el sentido de que el presupuesto de hecho de todo impuesto tiene naturaleza económica, y consiste en una actividad o situación económica de la cual resulta capacidad contributiva, la cual significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite dis-

traer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a los gastos públicos. Pero estos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si éste se atribuyera al Estado, o a las entidades públicas o a las dependencias de ellas. Las situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva, porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas. "La inmunidad fiscal del Estado y de sus entidades y dependencias con o sin personalidad propia, constituye un dogma jurídico tributario, en relación a la misma naturaleza del hecho imponible, que, por su causa, no es, sin contradicción lógica, atribuible a esta clase de sujetos". (30)

En el artículo 30 del Código en cita se establece: "El Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, podrá conceder planes para el pago de créditos fiscales, con reducción o eliminación de recargos; o bien condonar o eximir, parcial o totalmente del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando se haya afectado o trate de impedirse se afecte la situación de alguna región de la República, o de alguna rama de las actividades económicas.

Las disposiciones que al efecto se dictan determinarían el importe o proporción de los beneficios, o sea, los créditos que se condonan o aplacan y los recargos que se eliminan, las exenciones que se concedan, en su caso, los sujetos que gozarán de las franquicias, la región o las ramas de actividades favorecidas, así como los requisitos que deban satisfacerse y el período de vigencia de los beneficios".

Este artículo contiene una delegación de facultades por parte del legislador en favor del Ejecutivo Federal, para regular la materia impositiva en situaciones excepcionales. Sin embargo, en lo relativo a la posibilidad del otorgamiento de exenciones, no es posible aceptar que el Ejecutivo quede facultado para concederlas, pues (30).- Jurach, Dina.- El hecho imponible.- pág. 153 - 155.

como antes quedó establecido, el legislador ordinario carece de facultades para crear exenciones y por tanto, no puede delegar una facultad que no le ha sido atribuida.

La situación prevista en este artículo corresponde a lo que Sáez de Bujanda llama amnistía fiscal y conceptúa como "la remisión por el ente público impositor de deudas tributarias, de sus sanciones, o de ambas cosas a la vez, contraídas en el campo de la sujeción al tributo". (31)

La anterior tesis resulta aplicable al caso previsto en el artículo analizado si tenemos en consideración que en él se prevé una desaparición temporal de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, derivada del deterioro grave de su situación económica, resultando en tales casos injusto exigirse el total cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Debe destacarse el hecho de que la llamada amnistía fiscal sólo resulta aplicable a quienes se encuentran sujetos al tributo, pues no puede concederse la amnistía en favor de personas exentas o no sujetas al impuesto.

3.3.2. La Exención de Impuestos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, aún cuando contiene una serie de exenciones impositivas, no las señala en forma expresa, sino que las enumera al lado de supuestos de no sujeción al establecer en diferentes artículos las personas y los objetos en relación a los cuales no se cobra el impuesto.

Encontramos así que en su artículo 68 establece que en

(31).- Op., Cit., pág. 434.

son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta:

- I.- Las sociedades y asociaciones civiles;
- II.- Las sociedades cooperativas; y
- III.- Las personas morales distintas a las comprendidas en el título II de esta ley.

Las fracciones I y III hacen referencia a casos de no sujeción, en tanto que la fracción II se refiere a un caso de sujeción.

En su artículo 70 establece igualmente supuestos tanto de la sujeción como de no sujeción, enunciados en diez fracciones, de las cuales las numeradas con las II y VI, relativas a asociaciones, cooperativas, sociedades, unions, mutualidades y organismos similares así como sociedades cooperativas de consumo, corresponden a supuestos de sujeción, en tanto que las restantes fracciones se refieren a supuestos de no sujeción.

Finalmente, en su artículo 71 establece que se se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de las ingresos señaladas en sus veintinueve fracciones, de las cuales, las numeradas con los números XII, XIV, XV, XVIII, XIX, XX, XXII y XXIV, se refieren a casos de sujeción y el resto a supuestos de no sujeción. Entre los casos de sujeción cabe señalar los siguientes:

Ingresos obtenidos por ejidatarios y comuneros por la producción agropecuaria o ganadera y los percibidos por los miembros de asociaciones, cooperativas, sociedades, unions o mutualidades y organismos semejantes; ingresos pagados por instituciones de crédito cuando se exceden del 2% anual del costo del depósito del que derivan; intereses percibidos por bonos y obligaciones que emitan instituciones de crédito internacionales, de las que forma parte el gobierno mexicano o alguna institución nacional de crédito; los reci-

cidas por herencia o legados; y las recibidas como donativo entre cónyuges o entre ascendientes y descendientes en línea recta.

Respecto a las anteriores disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta es posible señalar las siguientes situaciones::

- 1.- Existencia de confusión entre impuestos de sucesión y impuestos de no sucesión, lo cual implica un error de línea jurídica;
- 2.- Establecimiento de sucesiones, contrariando la prohibición contenida en el artículo 28 Constitucional
- 3.- Incertidumbre en cuanto a las razones técnicas en consideración para el establecimiento de sucesiones, de tal manera que se encuentran señalando las más diversas criterios.
- 4.- Una consecuencia de lo anterior, otorgamiento de sucesiones a constituciones de sociedad constituida, tales como las señaladas en las fracciones III, II, III y III del artículo 77 que se refieren a la obtención de intereses por inversiones, y a la obtención de legados por donativos, herencias o legados.

3.3.3.- La Exención de Impuestos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Respecto al impuesto al valor agregado se trata la realización de las siguientes actividades:

- I.- Enajenación de bienes;
- II.- Prestación de servicios independientes;
- III.- Arrendamiento de bienes o servicios;

IV.- Importación de bienes o servicios.

A cada una de estas actividades corresponde una serie de exenciones, establecidas algunas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y otras mediante Decretos del Ejecutivo Federal.

Del análisis de tales exenciones es posible concluir que han sido otorgadas siguiendo diversos criterios, especialmente económicos, sociales y culturales.

Entre las exenciones otorgadas con finalidades económicas es posible señalar las siguientes :

Exenciones concedidas tratándose de maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura, ganadería o pesca.

Entre las exenciones otorgadas con finalidades de elevación del nivel de vida de la población encontramos las siguientes:

Exenciones otorgadas a la enajenación del suelo y construcciones adheridas a él, destinadas para casa habitación, exenciones otorgadas en la enajenación de artículos alimenticios y exenciones otorgadas a los bienes enajenados sin propósito de lucro por tiendas sindicales y organizaciones ejidales o comunales así como por las dependencias y organismos públicos.

Como ejemplo de exenciones otorgadas con fines culturales encontramos las concedidas en la enajenación de libros, periódicos y revistas.

Al lado de las anteriores exenciones que se encuentran justificadas, al menos desde los puntos de vista económico, social y cultural, encontramos otras exenciones que, en apariencia, carecen de

toda justificación. Entre tales exenciones podemos señalar las concedidas en la enajenación de moneda tanto nacional como extranjera, ya que este tipo de operaciones se prestan a la especulación en busca de obtener ganancias sin mayor esfuerzo, y por otra parte, al no hacerse ninguna aclaración al respecto, resulta igualmente aplicable a la enajenación de monedas de gran valor, cuya adquisición revela la existencia de capacidad contributiva.

Lo mismo puede afirmarse respecto a las exenciones otorgadas a la enajenación de partes sociales y títulos de crédito, toda vez que su adquisición refleja de igual manera la existencia de capacidad contributiva.

3.3.4. La Exención de Impuestos en el Código Aduanero.

El Código Aduanero establece en su artículo 24 que las exenciones de impuestos otorgadas a la importación son materia exclusiva de la ley aduanera, no reconociéndose exención alguna de tales impuestos, si no se encuentra expresamente consignada en ella.

En este mismo precepto se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para conceder las exenciones, siempre que se satisfagan las condiciones establecidas para ello.

Las exenciones contempladas por este Código son las siguientes:

- I.- Las consignadas en las fracciones de las tarifas de los impuestos de importación y exportación, así como las contenidas en el propio Código;
- II.- Las fijadas en los Convenios y Tratados Internacionales;

- III.- Las que correspondan a los funcionarios diplomáticos y consulares nacionales y extranjeros;
- VI.- Las relativas a industrias Nuevas y Necesarias;
- V.- Las relativas a maquinaria, equipo y materiales destinados a instalaciones de energía eléctrica;
- VI.- Las relativas a los efectos destinados a empresas ferroviarias, de aviación y de teléfonos; y
- VII.- Las otorgadas a los efectos que se destinen a la instalación de plantas radiodifusoras y de televisión.

Finalmente en su artículo 726 se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para conceder franquicias de la misma índole al o los organismos descentralizados o semificiales, cuya misión sea la de importar o exportar efectos, al o del país, para regular los precios interiores.

Como puede observarse, las generalidad de las exenciones previstas en este ordenamiento encuentran su fundamento en consideraciones de carácter económico, siguiéndoles en importancia las de carácter social, sin contemplarse exenciones establecidas en base a criterios de justicia.

3.4.- La Exención de Impuestos en la Jurisprudencia Mexicana.

Dada la discusión originada por las diversas interpretaciones que se han realizado con respecto a la prohibición contenida en el artículo 28 Constitucional, resulta indispensable conocer la interpretación que de este precepto ha formulado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

●

Al respecto Ernesto Flores Zavala nos refiere que inicialmente nuestro máximo tribunal reconoció que la prohibición exencionista contenida en dicho precepto es terminante. (32)

No obstante lo anterior, la interpretación de la Suprema Corte ha variado hasta llegar a sostener como constitucionales las exenciones otorgadas de manera general. Tal interpretación se manifiesta en las siguientes tesis :

"La prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse mas que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general". (33)

"La prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 Constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio en su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general".(34)

El criterio anterior ha sido sostenido en forma reiterada por la Suprema Corte en relación a diversas exenciones tales como la contenida en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles en favor de los tenedores y usuarios de vehículos de modelos anteriores a doce años; a los que circulan con placas de servicios públicos; a los que están al servicio de los cuerpos diplomáticos extranjeros; a las ambulancias y a los que tengan para su venta las plantas ensambladoras, respecto a las cuales ha sostenido que "este tipo de exenciones está permitido constitucionalmente en tanto se

(32).- Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- pág. 192.

(33).- Tomo XIV, pág. 451. Prentuario, Tomo VIII, pág. 88.

(34).- Informe del Presidente a la S.C.J.N., 1973, la. parte, p.p.375-377., A.R. 2209/70, Rafael González Murillo.

realiza en relación con clases de personas y no de determinado o determinados sujetos, es decir, la exención tiene la característica de ser de índole abstracta e impersonal". (35)

La interpretación de la Suprema Corte de Justicia resulta equivocada como quedó señalado en el análisis realizado con anterioridad (Vid. Infra. 3.1.2.1.), al cual me remito, haciendo hincapié únicamente en el hecho de que, realizando una interpretación literal, histórica y sistemática, la única conclusión posible es que la prohibición constitucional al establecimiento de exenciones de impuestos contenida en el artículo 28 Constitucional, es terminante y absoluta.

(35).- Informe a la S.C.J.M. 1969, la. parte, p. 183.

CONCLUSIONES .

- I.- La figura jurídica tributaria conocida como exención de impuestos no ha sido objeto de un estudio adecuado, situación comprobable si se observa que no existe acuerdo en la doctrina ni siquiera en aspectos fundamentales como su concepto, características y finalidades .
- II.- La anterior situación deriva principalmente de las siguientes circunstancias :
 - a) No se ha dado la debida atención a la exención cuyo conocimiento requiere de un estudio sistemático, sino que ha sido analizada en forma secundaria, al estudiarse los distintos aspectos del impuesto con los cuales se relaciona. El resultado de la anterior situación es que de la exención se poseen sólo visiones inconexas y fragmentarias que dificultan en gran medida su conocimiento.
 - b) La exención, pese a su naturaleza jurídica, ha sido utilizada preponderantemente como un instrumento para la consecución de objetivos extrajurídicos, quedando subordinada a éstos, viendo reducida su importancia jurídica a un papel meramente instrumental.
- III.- No se ha valorado debidamente el carácter jurídico de la exención, ya que, aún cuando es posible utilizarla como instrumento de una determinada política, por su naturaleza jurídica, responde a una exigencia interna propia del sistema jurídico al cual pertenece, y debe por tanto ser valorada en primer término desde el punto de vista de su idoneidad para el logro de la justicia a la que, en definitiva, todo el derecho ha de orientarse.

IV.- A las anteriores dificultades de carácter doctrinario se agregan las deficiencias propias de nuestro derecho positivo, tanto a nivel Constitucional como a nivel ordinario.

V.- En nuestro Ordenamiento Constitucional encontramos como pilares fundamentales de todo nuestro sistema jurídico los principios de Legalidad, Justicia y Seguridad Jurídica, que aplicados en materia tributaria se materializan en las siguientes exigencias:

- a).- Que la regulación toda de la materia tributaria, emane de la colectividad en su carácter de titular del poder impositivo, el cual ejerce exclusivamente a través de sus órganos representativos y en forma de leyes;
- b).- Que la legislación tributaria se inspire y sea congruente con el criterio de justicia en el reparto de la carga tributaria; y
- c).- Que los principios de legalidad y de justicia, consagrados en beneficio de la colectividad, no sean infringidos por la acción irreflexiva o arbitraria de las autoridades secundarias.

Tales son los principios fundamentales sobre los cuales debe apoyarse nuestro sistema jurídico tributario y a los cuales han de ajustar su actuación los poderes públicos, siempre que aspiren a regir la materia tributaria en una forma racional y justa;

VI.- Al estudiar la exención de impuestos en nuestro derecho resulta ineludible pronunciarse en pro o en contra de su legitimidad, atento a la prohibición contenida en el artículo 28 Constitucional.

Al respecto, conforme al análisis realizado durante el desarrollo de este trabajo, considero que las exenciones que se han establecido en nuestro país a través de normas ordinarias, no sólo carecen de fundamento, sino que se encuentran directamente en contradicción con nuestro máximo ordenamiento jurídico, pues la prohibición contenida en el Artículo 28 Constitucional es absoluta y terminante, no dando margen a realizar distinciones de ninguna especie como se ha pretendido .

A esta conclusión se llega no sólo de la lectura de los términos claros e inequívocos en que tal prohibición fue formulada, sino además como resultado del estudio de sus antecedentes históricos, ya que el legislador constituyente en ningún momento manifestó, ni siquiera en forma tácita la intención de hacer excepciones tratándose de exenciones otorgadas en forma general y abstracta, cobrando vigencia el principio jurídico según el cual donde la ley no distingue, no puede distinguir el intérprete.

VII.- Conforme a lo anterior, considero que el artículo 13 de la denominada Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional en Materia de Impuestos, se encuentra afectado de nulidad, toda vez que, pretendiendo dar un concepto de exención impositiva, varía el sentido del precepto que pretende desarrollar, al señalar que existe exención de impuestos sólo cuando ésta es otorgada a título particular, con lo cual restringe la prohibición establecida en el Artículo 28 Constitucional.

Siendo las normas constitucionales preceptos de orden público, resulta inapropiado modificarlas o variar su espíritu, restringiendo o ampliando su sentido, a través de una ley ordinaria, ya que, por una parte, la propia Constitución por su carácter de Norma Suprema, obliga a todas las autoridades, incluido el legislador, a actuar conforme a ella, y por otra parte, es fundamental el principio jurídico que establece que las leyes no pueden ser modificadas o derogadas sino por otra

ley, formulada por los mismos órganos que expidieron la disposición original y con apego a los procedimientos establecidos para ello en la propia ley;

VIII.- Estrechamente relacionada con lo anterior encontramos la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual ha sostenido la tesis de que la exención de impuestos otorgada en forma general a categorías de personas es constitucional.

La jurisprudencia vertida en tal sentido por la Suprema Corte carece de fundamento y responde más a la necesidad de abrir brecha en la terminante prohibición constitucional (fundamentalmente por consideraciones económicas), que a una correcta labor interpretativa.

La Suprema Corte ha actuado más como un auxiliar del Poder Ejecutivo que como el órgano encargado por mandato Constitucional, de vigilar el estricto cumplimiento por parte de todas las autoridades de las normas legales, principalmente las constitucionales, y en su afán de legitimar la actuación de los poderes públicos en materia de exenciones, ha incurrido en errores de técnica interpretativa, ya que, haciendo caso omiso de los antecedentes históricos de la prohibición constitucional que muestran claramente que el constituyente en ninguna forma manifestó la intención de distinguir entre exenciones otorgadas a título particular y exenciones otorgadas a título general, ha pretendido además aislar el artículo 28 del resto del ordenamiento constitucional y darle una interpretación que se opone a otros preceptos constitucionales que consagran la igualdad y la justicia como principios fundamentales en el reparto de la carga impositiva. Con lo anterior la Suprema Corte pasa por alto el hecho de que la interpretación de un precepto cualquiera debe hacerse en forma armónica, relacionando unos preceptos con otros:

IX.- Del estudio de la relación existente entre la exención de im-

puestos y el principio de legalidad cabe hacer las siguientes conclusiones:

a).- El principio de Legalidad reviste dos aspectos:

1.- Las autoridades, sea cual fuere su rango, sólo pueden realizar aquello que les ha sido expresamente autorizado por una ley.

2.- Los tributos sólo pueden ser establecidos mediante disposiciones que revistan el carácter de ley tanto en su aspecto material como en su aspecto formal.

b).- Conforme a lo anterior, el legislador ordinario, al expedir disposiciones estableciendo exenciones impositivas, ha infringido el principio de legalidad en primer aspecto, ya que, acorde con la prohibición de su artículo 28, nuestra Norma Suprema no confiere a ningún órgano facultad para establecer exenciones de impuestos, es decir, que el legislador ordinario ha actuado sin tener facultad para ello.

c).- El segundo aspecto del principio de legalidad, aplicado a la exención, debe entenderse en el sentido de que las exenciones tributarias sólo pueden ser establecidas mediante una ley en sus aspectos material y formal.

En nuestro derecho, como una consecuencia de la prohibición constitucional, no existe disposición alguna que consagre en forma expresa este aspecto del principio de legalidad en relación a la exención. Sin embargo, estando formulado constitucionalmente el principio de reserva de la ley para el establecimiento de impuestos, esta reserva se extiende necesariamente a la exención, por virtud de la estrecha relación que existe entre ambas figuras.

Pese a lo anterior, encontramos que en nuestro país se ha llegado al extremo de establecer sanciones mediante Decretos expedidos por el Poder Ejecutivo, los cuales si bien poseen el carácter material de ley, constituyen actos formalmente administrativos, y en consecuencia, implican una contravención al principio de legalidad en su segundo aspecto;

II.- Durante el desarrollo de este trabajo se ha señalado que la Justicia es la razón de ser del Derecho en general y por ello todas las instituciones jurídicas han de orientarse hacia ella.

La sanción impositiva, en tanto que es una figura jurídica debe agarrarse estrictamente al principio de Justicia, ya que si por disposición constitucional la carga impositiva ha de ser justamente distribuida, la sanción impositiva ha de estar igualmente subordinada a esa exigencia, es decir, la sanción impositiva debe concebirse antes que nada como un instrumento de Justicia tributaria.

Si se analizan las diversas sanciones establecidas en nuestro derecho es posible concluir que, la generalidad de ellas, aun sido establecidas como castigos para el logro de finalidades diversas a la Justicia tributaria, es decir, que han sido concebidas como instrumentos de políticas con objetivos extrajurídicos, fundamentalmente de carácter económico, tales como mantener un equilibrio al sistema económico o promover y asegurar un cierto ritmo de desarrollo industrial y un mayor nivel, con fines sociales como promover la cultura o proteger la economía de las clases de bajos niveles de ingresos.

III.- Este cambio en la concepción de la sanción impositiva ha dado lugar a que se eximan de tributación algunas manufacturas y signos de riqueza que, desde el estricto punto de vista de la Justicia tributaria, ofrecen mayor idoneidad para ser gravados, como ocurre por ejemplo tratándose de las sanciones sancioni-

das a las industrias, las cuales siendo justo que paguen impuestos (en atención a su capacidad económica), se ven eximidas de tal obligación por consideraciones de política económica según las cuales, la fracción de riqueza que no se entrega al fisco puede prestar a la comunidad un beneficio superior, al generar más empleos y permitir, en última instancia, el logro de un tipo de justicia más amplia: la justicia social.

XII.- Aun cuando a primera vista tales planteamientos resultan atractivos, un análisis sereno lleva a la conclusión de que resulta sumamente difícil aceptarlos, no sólo por la vaguedad del concepto de Justicia Social, con el cual se pretende legitimar el establecimiento de exenciones con fines diversos a la justicia tributaria, sino además porque en muchos de los casos resulta ser únicamente un beneficio adicional para el sujeto al cual se otorga.

Lo anterior puede ser explicado mejor considerando el caso más usual de exención en nuestro país: la exención impositiva otorgada a las empresas industriales.

En este caso es posible señalar que el inversionista, cuando decide incursionar en el campo industrial, lo hace sobre la base de estudios previos que le permiten determinar con un amplio margen de probabilidades que, por su inversión va a obtener una utilidad que le compense suficientemente (a su criterio), por los riesgos corridos y el esfuerzo desarrollado, independientemente de que se sea favorecido o no con una exención. Es decir, que no va a desarrollar su actividad e invertir su capital por el solo hecho de que se le exima del pago de tributos, lo cual, siendo indudablemente un beneficio adicional, resulta insuficiente para determinarlo a realizar una actividad que no le retribuirá las ganancias deseadas, y mucho menos para el desarrollo de actividades con exceso o nulo margen de ganancia, por mucho que éstas sean de indudable beneficio social.

XIII.- La exención impositiva debe ser concebida estrictamente como un instrumento de justicia tributaria, toda vez que asignarle otro tipo de finalidades significa desnaturalizarla e implica además el riesgo de convertirla en generadora de injusticias tributarias.

Por otra parte, al establecerse exenciones con fines extra fiscales, se origina un conflicto de normas entre las que postulan un reparto de la carga impositiva conforme a criterios de igualdad y justicia, y aquellas otras que establecen un reparto basado en directrices de carácter económico o social.

A tal conflicto debe darse una solución de carácter jurídico, sobre la base de que no es posible renunciar a la justicia a cambio de alcanzar objetivos económicos o sociales.

El establecimiento de exenciones con fines extrafiscales debe ser manejado por el legislador con gran prudencia, y éstas han de restringirse paulatinamente, tomando en cuenta que la exención ni constituye una panacea para todos los males, ni posee la cualidad extraordinaria de promover por sí sola el desarrollo económico o social.

Has aún, en aquellos casos en que se estime indispensable el establecimiento de exenciones con fines extrafiscales, éstas han de complementarse con otras disposiciones de política fiscal que tiendan a restablecer la justa distribución de las cargas tributarias, por ser éste un principio fundamental que no puede ni debe ser sacrificado en aras de otros fines, por muy atractivos que éstos puedan ser.

XIV.- En cuanto a la regulación de la exención en nuestro régimen jurídico ordinario es posible extraer algunas conclusiones que revisten importancia para el estudio de esta figura.

Entre tales conclusiones podemos señalar que en nuestro derecho impositivo no existe precepto alguno en el cual se determine en forma clara y precisa lo que debemos entender por exención de impuestos.

- XV.- Resulta conveniente señalar una gran omisión existente en nuestro derecho, que es la relativa a la ausencia de un precepto que determine los criterios conforme a los cuales resulte procedente el otorgamiento de exenciones.

Esta omisión, además de contribuir al desorden imperante, permite el establecimiento de exenciones para el logro de los más diversos fines, principalmente de carácter extrafiscal y frecuentemente originadores de injusticias en el reparto de la carga impositiva, desnaturalizándose de esta manera la exención, concebida originalmente como un instrumento para el logro de la justicia tributaria.

- XVI.- Tan importante como lo anterior, resulta destacar la vaguedad existente en las relativas a las facultades de los Poderes Públicos en materia de exenciones, la cual se manifiesta en forma clara en el hecho de que el Ejecutivo, extralimitándose en sus facultades, ha llegado a decretar exenciones impositivas, invadiendo la esfera jurídica del Poder Legislativo ante la complacencia de éste y el silencio del Poder Judicial.

Esta deficiencia de nuestro sistema legal se manifiesta en una forma secundaria en el hecho de que no ha existido una dependencia de la Administración Pública facultada en forma exclusiva para intervenir en el otorgamiento de exenciones, ya que esa facultad ha estado conferida a diversas Secretarías de Estado o a Comisiones Intersecretariales.

- XVII.- Cabe igualmente señalar la complejidad y deficiencias de los procedimientos establecidos para el otorgamiento de las exenciones, así como la confusión existente entre supuestos de ex-

tiación y pérdida de éstas.

XVIII.— Como último señalamiento en cuanto al régimen ordinario de la exención, puede anotarse la deficiente regulación de las instancias de reclamación, con la merma al principio de seguridad jurídica que ello implica, ya que en ninguna de las disposiciones dictadas en esta materia se regula en forma completa este aspecto, existiendo importantes lagunas, sobre todo en cuanto a la posibilidad de impugnar decisiones de la autoridad de gran trascendencia para el disfrute de la exención, como son las relativas a la negativa para otorgarla o a su pérdida como sanción por la omisión de infracciones a las disposiciones legales aplicables.

Tales omisiones y deficiencias atentan directamente contra el principio de Seguridad Jurídica, ya que facilitan y propician la actuación arbitraria de la autoridad sin que el particular tenga la posibilidad de interponer un medio de defensa específico que le permita combatir tales anomalías con la agilidad y expedituz necesarias.

XIX.— Como conclusión general del estudio realizado en torno a la exención de impuestos en nuestro derecho, considere necesario señalar lo inconveniente que resulta continuar soslayando los graves problemas tanto sustantivos como procedimentales que existen en esta materia, y mantener la misma actitud de indeterminación, dudas, confusiones e interpretaciones discrepantes planteadas por la prohibición constitucional al establecimiento de exenciones.

XX.— Para dar solución a tales problemas resulta conveniente la modificación del artículo 28 Constitucional a efecto de adecuarlo a la realidad nacional, permitiendo el otorgamiento de exenciones realizado en forma general y abstracta, determinando en forma clara y limitativa los criterios conforme a los cuales

procede su otorgamiento, señalando como fundamental el principio de justicia y determinando en forma expresa al órgano competente para regular, con exclusión de los demás todo lo relativo a la exención.

Asimismo resulta conveniente la integración, sistematización y desarrollo de los principios procedimentales contenidos en las diversas disposiciones expedidas en materia de exenciones, de manera que se de un adecuado tratamiento a sus aspectos formales o procedimentales, quedando dicho estudio incorporado a la Ley Reglamentaria del Artículo 28 Constitucional, abrogándose las demás disposiciones existentes, de tal manera que, en adelante, toda exención impositiva sea otorgada conforme a las directrices sustantivas del ordenamiento Constitucional y con estricto apego a las disposiciones procedimentales de su Ley Reglamentaria.

BIBLIOGRAFIA.

- 1.- **ANDROS RICA, MARCISO.-** "DERECHO TRIBUTARIO"
2a. Edición,
Editorial de Derecho Financiero,
Madrid, 1970.
- 2.- **ANDREZZI, MARCEL.-** "DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO",
Buenos Aires, 1951.
- 3.- **BERLIRI, ANTONIO.-** "PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO",
Vol. I,
Editorial de Derecho Financiero,
Madrid.
- 4.- **BIELSA, RAFAEL.-** "COMPENDIO DE DERECHO CONSTITUCIO-
NAL, ADMINISTRATIVO Y FISCAL",
Tomo III.
- 5.- **FERNANDEZ PROVOSTE,
MARIO Y NECTOR.-** "PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO",
Editorial JUS,
Chile, 1952.
- 6.- **FLORES ZAMPA ERNESTO.-** "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS ME-
XICANAS",
Décimonovena Edición,
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1977.
- 7.- **FRAGA, GABINO.-** "DERECHO ADMINISTRATIVO",
Décimonovena Edición,
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1979.
- 8.- **GARCIA MAYNEZ, EDUARDO.-** "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERE-
CHO",
Vigésima Tercera Edición,
Editorial Porrúa, S.A.,
México, 1974.
- 10.- **GARZA, SERGIO FRANCISCO
DE LA.-** "DERECHO FINANCIERO MEXICANO",
Novena Edición,
Editorial Porrúa, S.A.,
México, 1979.
- 11.- **GARZA, SERVIDO J.-** "LAS GARNITIAS CONSTITUCIONALES EN
EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO",
Editorial Cultura,
México, 1969.

- 12.- **GIAMINI, A.R.-** "INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- 13.- **GILBERT FERRAGE, CARLOS R.-** "DERECHO FINANCIERO", Vol. I y II, Editorial de Palma, Buenos Aires, 1969.
- 14.- **JORDA, ENRI.-** "CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO", 2a. Edición, Buenos Aires, 1969.
- 15.- **JORDA, ENRI.-** "EL HECHO IMPONIBLE", Editorial Soc. de Jurisprudencia, Buenos Aires, 1961.
- 16.- **MERLIN MANSOUR, ENRI.-** "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO", Cuarta Edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1965.
- 17.- **MILANESI, FELIX F.-** "TEORÍA DE LA CONSTITUCION DE 1917", Tomo II.
- 18.- **PÉREZ DE ARRA JOSE LUIS y GONZÁLEZ GONZÁLEZ.-** "CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO", Vol. I, Edersa, Madrid, 1975.
- 19.- **SÁENZ DE OJEDA, FERRER.-** "FISCALIA Y DERECHO", Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961.
- 20.- **SERRA, ENRI.-** "LA ECONOMIA DE LAS RIQUEZAS", Trad. Española, Editorial Aguilar, Madrid, 1966.
- 21.- **VAREZ GONZ, ENRI.-** "CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO", Tomo I, Montevideo, 1970.
- 22.- **VILLAS, ENRI R.-** "CURSO DE FISCALIA, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO", 2a. Edición, Editorial de Palma, Buenos Aires.

- 23.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- 24.- LEY ORGANICA DEL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE MONOPOLIOS.
- 25.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- 26.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- 27.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- 28.- CODIGO ADUANERO.
- 29.- LEY DE INDUSTRIAS DE TRANSFORMACION.
- 30.- LEY DE FOMENTO DE INDUSTRIAS DE TRANSFORMACION.
- 31.- LEY DE FOMENTO DE INDUSTRIAS NUEVAS Y NECESARIAS.
- 32.- REGLAMENTO DE LA LEY DE FOMENTO DE INDUSTRIAS NUEVAS Y NECESARIAS.
- 33.- DECRETO QUE DECLARA DE UTILIDAD NACIONAL EL ESTABLECIMIENTO Y APLICACION DE EMPRESAS INDUSTRIALES.
- 34.- DECRETO QUE ESTABLECE LOS ESTIMULOS, AYUDAS Y FACILIDADES A OTORGARSE A LAS EMPRESAS INDUSTRIALES.
- 35.- DECRETO QUE CONCEDE CREDITO EN INVENTARIOS Y EXENCIONES EN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- 36.- APENDICE AL SEMBRATO JUDICIAL DE LA FEDERACION, 1917 - 1975, JURISPRUDENCIA 3a. PARTE, SEGUNDA SALA.