

703
28

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



FACULTAD DE DERECHO

**LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS
EXENCIONES DE IMPUESTOS COMO
POLITICA DE ESTIMULO FISCAL**



**FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :
ARTURO LANDART TERAN**

MEXICO, D. F. - 1988



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 está 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.

I N D I C E

LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS EXENCIONES DE IMPUESTOS COMO POLITICA DE ESTIMULO FISCAL.

INTRODUCCION.	-----	1
CAPITULO I.- LAS EXENCIONES		
1) CONCEPTO	-----	5
2) NATURALEZA JURÍDICA	-----	11
CAPITULO II.- CONSTITUCIONALIDAD DE LAS EXENCIONES		
1) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL	-----	26
2) PRINCIPIO DE GENERALIDAD	-----	39
3) PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	-----	46
CAPITULO III.- LAS EXENCIONES EN NUESTRO SISTEMA JURIDICO		
1) REGULACIÓN DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	-----	52
2) REGULACIÓN EN OTRAS LEYES	-----	59
3) CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA	-----	85
CAPITULO IV.- LA EFICACIA DE LAS EXENCIONES		
1) OBJETO DE LAS EXENCIONES	-----	93
2) EFICACIA DE LAS EXENCIONES	-----	101
CONCLUSIONES	-----	118
BIBLIOGRAFIA	-----	123

INTRODUCCION

Una de las mayores preocupaciones de cualquier gobierno ha sido siempre el hecho de poder allegarse o hacerse de recursos económicos, con el objeto fundamental de satisfacer el gasto público, y en nuestro país el gobierno Mexicano no es la excepción. Es de fundamental importancia la captación de recursos económicos que permitan cubrir el presupuesto, por lo que se hace necesario el contar con toda una política económica coherente, y como parte muy importante de ésta se encuentra la política tributaria.

El gobierno utiliza el sistema impositivo como la fuente más importante de ingresos y de esta forma poder cubrir el gasto público, pero en ocasiones, y en base a su política fiscal, se otorgan a los contribuyentes estímulos o apoyos fiscales, con el objeto de lograr ciertas metas en un determinado tiempo.

El objetivo fundamental de esta investigación es estudiar la constitucionalidad de uno de estos estímulos fiscales otorgados por el gobierno, como son las exenciones de impuestos, lo cual surgió como una inquietud durante la vida de estudiante en esta universidad, en virtud de que dichas exenciones han sido muy cuestionadas tanto en su fundamentación constitucional, como en su regulación dentro de nuestro sistema jurídico.

Sabemos que en nuestro país la administración pública se enfrenta a graves restricciones en el gasto público debido a la falta de ingresos, por lo que se ve en la necesidad de tomar ciertas medidas de carácter económico, como es el caso de las exenciones. Dichas medidas son siempre tendientes a lograr metas en un cierto

tiempo, y en el caso de las exenciones se ha pretendido obtener básicamente lo siguiente; fomentar las inversiones privadas; apoyar el desarrollo de la industria nacional; fomentar las exportaciones; apoyar a las industrias nuevas y necesarias; estimular la creación de empleos y brindar apoyo a zonas prioritarias del país, entre otras metas, lo que se traduciría consecuentemente en una mayor producción, tanto para consumo interno como para exportación.

Por otra parte sabemos también que el gobierno mexicano debe de estructurar su política económica teniendo como base siempre un fundamento jurídico, la política económica y fiscal del gobierno no debe planearse y encausarse a través de las instituciones jurídicas establecidas y, fundamentalmente, de los principios consagrados en nuestra Constitución.

Por la importancia que tiene para el gobierno mexicano tanto el hecho de llevar una política económica adecuada, como también la obligación de cumplir y hacer cumplir con el orden jurídico establecido, es por lo que este trabajo pretende analizar la constitucionalidad y fundamentación jurídica de las exenciones de impuestos.

Partiremos inicialmente para ello del estudio de la palabra exención, tanto en su sentido amplio, como en su connotación jurídica, pudiendo así establecer un concepto de la misma. Esto nos permitirá de alguna manera desentrañar los elementos que la integran y de esa forma poder precisar su naturaleza jurídica, ya que la exención es una figura privativa del Derecho fiscal y no la encontramos en alguna otra disciplina jurídica.

Para cumplir con los objetivos del presente trabajo es necesario, de igual forma, realizar un estudio de la Constitución -

Política en lo que se refiere a las exenciones, partiendo básicamente de análisis a su Artículo 28, tanto en la parte histórica - como en su Ley orgánica, esto es fundamental para poder encontrar el sentido de dicho numeral logrando así estudiar las propias - exenciones a la luz de los principios de generalidad, proporcionalidad y equidad de los impuestos.

La idea de precisar primeramente los aspectos antes mencionados, es con el objeto de que exista un punto de partida y que podamos de esa forma adentrarnos en el estudio de las exenciones en nuestra legislación fiscal, cuestionando así su propia constitucionalidad. Se pretende estudiar tanto el Código Fiscal de la Federación, como algunas de las Leyes tributarias significativas en cuanto a la regulación de las exenciones, así como el criterio - que al respecto ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Este último aspecto es muy importante, debido a que la -- Suprema Corte es la que se encuentra facultada para conocer, en - última instancia, de las controversias suscitadas por la constitucionalidad de los actos de autoridad, y a su vez puede esto significar una alternativa de solución al problema.

En el capítulo último de este trabajo estudiaremos los objetivos que persigue nuestro gobierno con su política de exenciones de impuestos, así como la eficacia de los mismos, con el objeto de ver si se han podido lograr las metas planteadas en ellos y si de alguna manera se ha justificado el tratamiento diferencial de los contribuyentes.

Teniendo como base el estudio de las exenciones en el desarrollo del presente trabajo, se podrá estar en posibilidad de - - establecer conclusiones generales y posibles alternativas de - -

solución, ya que, tanto este trabajo como toda investigación, deben estar destinados a aportar soluciones viables al problema - - planteado, tratandolo de hacer de la manera más objetiva posible, tanto en lo que hace a la interpretación del mismo, como en los - juicios que de él se hagan.

C A P I T U L O I
L A S E X E N C I O N E S

1.- CONCEPTO

Dada la importancia que tiene en toda investigación el hecho de contar con un punto de partida dentro de la misma, es por lo que hemos considerado conveniente iniciar el estudio del presente capítulo analizando el concepto de la palabra exención. Esto es con el objeto fundamental de poder precisar lo que son las exenciones de la manera más clara posible, así como de desentrañar los elementos que las integran, ya que sólo de esa forma se puede estudiar su propia naturaleza jurídica.

Evidentemente del concepto de exención que se pueda establecer en el presente capítulo, se dará la pauta para el mejor desarrollo y comprensión del tema que nos atañe, por lo que es necesario analizar las exenciones tanto en el sentido amplio de la palabra, como en su connotación dentro del campo jurídico.

a) EN SENTIDO AMPLIO:

De manera general la palabra exención connota la idea de estar libre de algo, desembarazado de algún cargo u obligación, pudiendo referirse también al hecho de no someterse a una jurisdicción que para la generalidad de las personas es obligatoria.

Si se atiende al significado etimológico de la palabra, el vocablo exención tiene su origen en la voz latina EXEMPTIO-ONIS, que es el efecto de eximir o eximirse.

Al respecto la Real Academia Española de la Lengua nos da un concepto: "EXENCION. (Del lat. exemptio-onis) F. Efecto de -- eximir o eximirse. * 2. Franqueza y libertad de que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación" (1).

Este concepto corresponde a lo que podemos entender por exención de una manera general, basándose en su etimología, pero

(1) DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Real Academia Española, Madrid, 1956.

el sentido de la palabra también se puede referir a otros aspectos, para lo cual analizaremos algunas otras definiciones.

"EXENCION. (Del lat. exemptio-tionis). F. Efecto de eximir o eximirse. Libertad para eximirse de alguna obligación o cargo. Der. Privilegio que se concede a determinadas personas para que eludan la obligatoriedad de los cargos judiciales" (2).

"EXENCION. Dispensa, franquicia, preferencia, privilegio, -- ventaja, condonación" (3).

Se puede observar que en estos últimos conceptos, al hablar de exención no sólo se refieren a la libertad de eximirse de -- algún cargo u obligación, sino que se va más allá, considerando a las exenciones como un privilegio o ventaja de que gozan determinadas personas, lo cual, a primera impresión, puede considerarse contrario a las características de la ley, que es de carácter general y abstracto.

Dentro del Diccionario Enciclopédico Salvat, además de proporcionarnos el concepto de exención, se hace una breve referencia histórica del mismo, la cual puede en cierta forma coadyuvar a encontrar el sentido de la misma.

"EXENCION. (Del lat. exemptio-tionis) F. Efecto de eximir o eximirse. 2. Franqueza y libertad de que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación. 3. Hist. Durante la edad media, libertad de que gozaban determinadas clases sociales para eximirse de alguna obligación".

"Hist. Durante la reconquista, los caballeros villanos o -- pardos gozaban de determinados privilegios y exenciones con que los reyes les pagaban sus servicios militares; No prestaban servicio personal o fazendera, no realizaban prácticas agrícolas o sernas en las tierras del señor y estaban exentos de prestaciones como el nuncio, la mañería, la anubda y el hospedaje. Las exenciones de la nobleza eran más importantes; no pagaban tributos, sus dominios y sus heredades no estaban gravados con ninguna carga -- económica ni personal, no estaban obligados a acudir a la guerra

(2) ENCICLOPEDIA SALVAT, Diccionario, Barcelona, 1976, Tomo 5.

(3) DE LA CANAL, JULIO, Diccionario de Sinónimos e Ideas Afines, México, 1970, pág. 139.

ni haber recibido del rey tierras en beneficio, etc. El clero, especialmente las instituciones monásticas, goz6 de algunos privilegios y exenciones de la nobleza. Para estimular la actividad econ6mica de la burguesía, los reyes concedieron también a las ciudades cartas de franquicias que contenían privilegios y exenciones" (4).

Es evidente que al hablar de las exenciones, se hace referencia a la idea de encontrarse en una situación de ventaja o privilegio sobre las demás personas, por el hecho de no realizar ciertas actividades consideradas como obligatorias para todos, ya sea por pertenecer a una clase social, como pago por la prestación de un servicio o para estimular la actividad económica.

De esta forma vemos que las exenciones, al constituirse como un privilegio, son dirigidas exclusivamente a una persona o a un grupo muy reducido de ellas, sin llegar a ser la generalidad, por lo que podríamos decir de manera general que exención es un privilegio que se concede a determinadas personas para eximirse de - - algún cargo u obligación.

Aunque se ha pretendido establecer un concepto genérico de la palabra exención, vemos que al vocablo en cuestión no se le -- puede sustraer completamente de su connotación dentro del campo - jurídico, en virtud de que al hacer referencia a la palabra exención, se tiene que remitir inmediatamente al área del Derecho y, específicamente, al Derecho Fiscal. Por estas razones, consideramos conveniente abocarnos a estudiar lo que significa la palabra exención dentro de lo que es el campo jurídico.

b) CONCEPTO JURÍDICO:

Dentro de nuestro sistema jurídico la palabra exención la - hallamos única y exclusivamente en la materia tributaria, es - - decir, que es privativa del Derecho Fiscal y no se encuentra en alguna otra disciplina jurídica. Por esta causa es por lo que va mos a enfocar exclusivamente a esta área del estudio de las exenciones, además de que así lo requiere el presente trabajo en su desarrollo.

(4) DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO SALVAT UNIVERSAL, Barcelona, 1975, Tomo 10.

GUILLERMO CABANELLAS, trata de establecer un concepto jurídico de exención y señala: "EXENCION. Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales. * Liberación, libertad, franqueza. * Exceptuación; excusa" (5).

Se puede observar que el autor maneja el concepto de exención no sólo como el hecho de no estar comprendido en una carga u obligación, sino también como una situación de privilegio o inmunidad y que dicha situación es otorgada a una sola persona o entidad.

La idea es que la exención constituye una situación de privilegio cuando se otorga a una persona determinada, y que ésta se rige por leyes especiales, lo que consideramos correcto, en virtud de que con dicha situación se perdería el carácter general y abstracto de la Ley.

A su vez, consideramos también que la situación de privilegio en caso de exención, no sólo se da cuando se otorga a una persona determinada, sino que podría hacerse extensiva a los casos de exención otorgadas a un grupo de personas, siempre y cuando este grupo no constituya la generalidad de los contribuyentes. Es decir, que existan otras personas con su misma situación jurídica respecto del tributo, y que a su vez no estén exentas del mismo.

Con el objeto de confrontar diversos conceptos de exención, vamos a tomar para ello algunos otros que pueden ser significativos.

" El verdadero concepto de exención es de excluir por razones determinadas a quienes, de acuerdo con los términos de Ley, alcanza el gravamen. Era frecuente en el pasado considerar por razones políticas excluidos del impuesto a algunos estamentos sociales, pero hoy priva el criterio de que el impuesto debe ser general, cubriendo la totalidad de la mayor parte de los contribuyentes clasificados en categorías, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos muy especiales. Una exención que -

(5) CABANELLAS, GUILLERMO, Diccionario de Derecho Usual, Buenos Aires 1953, - Tomo II.

careciera de razonabilidad sería considerada inconstitucional" (6).

En este concepto se maneja una idea muy importante, ya que establece que habrá exención cuando se excluya a quienes, de acuerdo con la Ley, sean alcanzados por el gravamen. Esto es relevante, en virtud de que la palabra exención no se aplica correctamente en ocasiones, habiendo casos en los que no existe el tributo y por lo tanto no puede haber exención del mismo, aunque se le denominare de esa forma. Estos aspectos se analizarán más adelante en el desarrollo de la presente investigación, pero consideramos conveniente mencionarlos para obtener un concepto lo más apegado posible a la realidad.

Otro aspecto importante que se menciona es el que el impuesto debe de ser general, por lo que nadie puede ser excluido de él, sino por causas muy importantes ya que, si se carece de razonabilidad sería considerado inconstitucional. Esto sería aplicable a toda legislación en virtud de la generalidad de la Ley y de los impuestos, y más aun dentro de nuestra legislación en la que hay una prohibición expresa. La violación al principio de generalidad de la Ley y de los impuestos sería, además de un privilegio, inconstitucional a todas luces.

Coincidiendo con lo antes mencionado, en la Nueva Enciclopedia Jurídica encontramos otro aspecto similar: "C) NOCIÓN.- De cuanto queda indicado se desprende que la exención impositiva ha de estar prevista por la ley reguladora del correspondiente gravamen y constituir una excepción dentro del régimen general de aplicación del mismo. Podría afirmarse que cuando en una situación-base de imposición se dan, además de los hechos impositivos o presupuestos integrantes de aquella, uno o más requisitos exigidos por la ley para el disfrute de un régimen de exención en cuanto a la prestación tributaria correspondiente, se está ante una exención de impuesto" (7).

Se puede observar que se establece una noción similar a la anterior y en lo que se refiere al impuesto, motivo de la exención,

(6) ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Buenos Aires, 1960, Tomo XI, pág. 497.

(7) NUEVA ENCICLOPEDIA JURIDICA, Barcelona, 1958, Tomo IX, pág. 233.

debe estar previsto en la Ley. Además agrega la existencia de otra norma que regule la exención específicamente y con una serie de requisitos. Coincide también en que las exenciones constituyen: una excepción al régimen general de aplicación del impuesto.

Por último, es necesario el que nos remitamos a nuestra legislación, con el objeto de que veamos que idea se nos da de exención y cual es la interpretación que se hace del mismo. Al respecto la única definición de exención en nuestro sistema jurídico se encuentra en la Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional, la cual en su artículo 13 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".

En este precepto, la idea que se maneja de exención es el hecho de relevar a una persona determinada de pagar impuestos, el cual sería aplicable a otros contribuyentes en circunstancias iguales, pero al hablar de una persona determinada no consideramos que contradiga lo que se ha expresado anteriormente, ya que puede ser un grupo de personas sin que éstas lleguen a ser la generalidad de esos causantes. Esto se puede entender en la parte última del artículo que habla de condonar privativamente los impuestos causados, por lo que el caso antes mencionado puede considerarse como exención.

También este artículo señala que deben de existir impuestos causados, es decir, que deben de estar contenidos en un precepto legal para ser considerados como tales.

Con base en los conceptos ya estudiados y con los elementos que se han desprendido de ellos, nos encontramos en condiciones de poder establecer un concepto propio de lo que son las exenciones de impuestos: Privilegio o inmunidad de que gozan una o varias personas para ser excluidos del pago de un impuesto establecido por la Ley, y que constituye una excepción dentro del

régimen general de aplicación del mismo.

Consideramos que la presente definición puede ser la pauta para desentrañar la naturaleza jurídica de las exenciones de impuestos, en virtud de que se ha pretendido contener en ella los elementos más importantes y significativos de dichas exenciones, así como también se pretende ordenarlos y explicarlos en el desarrollo del presente capítulo.

2.- NATURALEZA JURIDICA

Las exenciones de impuestos se encuentran reguladas dentro de nuestro sistema jurídico en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fundamentalmente, la cual en su Artículo 28 párrafo primero establece: " En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos; ni prohibiciones a título de protección a la industria; exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, telégrafos y radiotelegrafía, a la emisión de billetes por medio de un solo banco que controlará el gobierno federal, y a los privilegios que por determinado tiempo se conceda a los autores y artistas para la reproducción de sus obras, y a los que, para el uso exclusivo de sus inventos se otorgan a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora".

Vemos que este artículo Constitucional establece una prohibición expresa respecto de las exenciones, sin embargo, y pese a dicha prohibición, hay casos que pueden ser considerados como exenciones de impuestos, y otros, que se denominan como tales y que no lo son, por lo que vamos a tratar de diferenciar primeramente unos de otros.

Nos podemos percatar que en el Código Fiscal de la Federación, no encontramos algún capítulo o regulación específica con respecto de las exenciones, señalando sólo en su artículo 39 - fracción I, las facultades del Ejecutivo Federal para otorgarlas, por lo que si dentro de nuestra legislación no podemos encontrar

Los elementos que requieren las exenciones, se hace necesario recurrir a otra fuente para obtenerlos.

Si tomamos como base el concepto de exención que ya hemos obtenido, es posible analizarlo y desprender de él los elementos que hacen posible su existencia, en virtud de que sólo de esa forma podremos distinguir cuando estamos frente a un caso de exención y cuando no lo estamos.

Los elementos de las exenciones son:

a) La existencia de un impuesto que contenga todos los elementos que lo integran y que se encuentre establecido en la Ley.

b) La existencia de una regulación posterior que establezca la exención.

c) El destinatario o destinatarios de la exención no deben ser la generalidad de causantes con una misma situación frente al impuesto, sino que debe constituir un privilegio.

Partiendo de la obtención de dichos elementos, estamos ya en posibilidad de abocarnos al estudio particular de cada uno de ellos, desentrañando así la naturaleza jurídica de las exenciones. El primer elemento es:

a) La existencia de un impuesto que contenga todos los elementos que lo integran y que se encuentre establecido en la Ley.

Por principio vemos que el impuesto materia de la exención, debe estar contenido en un cuerpo legal que lo regule, ya que de no ser así no habría impuesto, simplemente la Ley no contemplaría ningún gravamen. Esta afirmación tiene como fundamento el principio de legalidad, que en materia fiscal, es el principio jurídico de " NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE", es decir, que no puede haber tributo sin ley que lo fundamente.

Este primer elemento también es importante, en virtud de que para que se otorge una exención de impuestos es necesario, inicialmente, que dicho impuesto exista, es decir, que el impuesto se dé con todos y cada uno de los elementos que lo integran, ya que a falta de alguno de ellos no puede haber impuesto y, por lo tanto,

no puede haber exención.

Esta aseveración parece por demás obvia, pero hay que tomarla en cuenta, ya que, como se ha dicho, existen casos que se denominan exenciones de impuestos y que no lo son, sino que en realidad el impuesto no existe por falta de alguno de sus elementos.

Cuando a una persona no se le exige el pago de algún impuesto en virtud de que no existe objeto, es decir, que no se ha dado la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, no se puede decir que dicha persona está exenta de impuestos, sino que en realidad no hay contribución.

Como este, existen algunos otros casos similares, por lo cual consideramos necesario analizar primero cuales son los elementos que integran un impuesto, e ir diferenciando junto con ellos los casos de exención de los que no lo son.

FLORES ZAVALA, nos señala y explica claramente los elementos de la relación tributaria y dice: "El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases, o mejor dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: Un sujeto activo y un sujeto pasivo".

"Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la federación, las entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria por que tienen el derecho de exigir el pago de tributos".

"Sujeto pasivo, es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto" (8).

Aquí el autor nos hace referencia de quienes son tanto el sujeto activo de la relación tributaria, como el sujeto pasivo de la misma, y menciona, muy acertadamente, que el sujeto pasivo es quien legalmente tiene la obligación de pagar un impuesto. Recalcamos este aspecto, ya que pueden presentarse confusiones entre lo que es un contribuyente, que en un momento determinado puede quedar exento, y lo que es un no contribuyente, el cual no está

(8) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas México, - 1982, pág. 53.

sujeto a la relación tributaria.

Este aspecto lo señala MARTINEZ LOPEZ, quien dice: "Todas las leyes tributarias dan a los sujetos el nombre de 'causantes' cuando están liberados del pago se les designa como 'exentos' (9).

El criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia al respecto es el siguiente: "Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligado al pago de la prestación determinada a favor del fisco; esa obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. 'No causante' lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. 'Sujeto exento' es la persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicias". [Sem. Jud. de la Fed., Tomo C], página 1285].

Vemos que de esta forma se aclara perfectamente la situación de el no contribuyente, al cual no se le puede considerar como sujeto exento en virtud de que no existe relación jurídico tributaria, así como la situación del contribuyente que es el obligado a cubrir el crédito fiscal, y que, por lo tanto, sí puede encontrarse en una situación de exención de impuestos. Es decir, hubo que tener antes la calidad de contribuyente para ser considerada como persona exenta de tal impuesto.

En relación muy directa con los sujetos, existe otro elemento de la relación jurídica tributaria que es muy importante, y este es el objeto o hecho generador. Este elemento es importante ya que la obligación de pagar algún crédito fiscal se deriva de la realización del mismo. Si no se da el hecho generador no surge la relación tributaria, siendo por tanto imposible que exista exención.

FLORES ZAVALA, nos señala al respecto: "Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (10).

(9) MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, México, 1980, pág. 73.

(10) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 108.

DINO JARACH, por su parte nos da una explicación del mismo: "La obligación jurídica tributaria es una relación obligatoria -- exlege, es decir, que nace de la ley, y como todas las relaciones obligatorias que nacen de la ley, necesita, para surgir concretamente, que se verifique un hecho jurídico".

"Las pretenciones del sujeto activo y las obligaciones del sujeto pasivo nacen en virtud de un hecho definido por la ley".

"Podemos decir, pues, que este hecho jurídico es el presupuesto legal de la obligación. Pero se trata de una situación de hecho que debe estar relacionada en cierto modo con el sujeto activo y con el sujeto pasivo" (11).

Cabe señalar de todo esto que existe un presupuesto establecido por la ley, y que la obligación tributaria surge cuando la persona se coloca en dicho presupuesto, si no es así, el sujeto es un no contribuyente, no una persona exenta.

En el orden de ideas que hemos venido manejando, nos encontramos también con uno de los aspectos más controvertidos por la doctrina en relación con las exenciones como lo es el caso de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Para algunos autores el hecho de que una persona no sea requerida para el pago de un impuesto por carecer de capacidad contributiva, significa que dicha persona está exenta del pago. En cambio para otros autores no hay exención de impuestos en virtud de que no hay obligación, es decir, que no se da la relación -- jurídico tributaria.

En particular consideramos que esta última apreciación es la correcta, ya que si no hay capacidad contributiva o posibilidad económica de cubrir el impuesto, tal contribución no existe por falta de este elemento.

Para DINO JARACH, la capacidad contributiva es uno de los criterios que utiliza el legislador para establecer las contribuciones, y lo considera parte de la causa jurídica de la relación tributaria, es decir, como parte de un elemento integrante del --

(11) JARACH, DINO, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1957, - pág. 171.

impuesto.

Al respecto el autor señala: "¿Que quiere decir capacidad contributiva? Pueden distinguirse dos aspectos, un aspecto objetivo, la existencia de una riqueza en una manifestación directa o indirecta. Al respecto podemos remontarnos a ADAM SMITH, cuando dice que cada uno tiene que contribuir en proporción a sus haberes, o como dicen también muchas veces los legisladores; cada uno contribuiría a los gastos públicos en proporción con sus sustancias patrimoniales o con su riqueza. Esto significa la existencia del hecho objetivo de una riqueza real o presunta a través de algún indicio, o sea, una riqueza que se manifiesta directa o indirectamente" (12).

Lo anterior nos da a entender que, primeramente, debe existir una manifestación de riqueza para poder contribuir en proporción a la misma, pero además agrega: "El legislador tiene encomendada la tarea de elegir el criterio de valoración, o sea, de medición de la riqueza".

"Por ello, al lado de la riqueza concebida objetivamente, la capacidad contributiva significa una apreciación subjetiva del legislador, que la valora en función de determinada concepción política o de determinados fines" (13).

Vemos que señala que, además de la manifestación objetiva de riqueza, la capacidad contributiva depende de una apreciación subjetiva del legislador, por lo que si se carece de dicha capacidad objetiva y además el legislador no grava a cierta calidad de sujetos por esas circunstancias, este no es un caso de exención ya que no hay impuesto.

En una relación más directa entre las exenciones de impuesto y la capacidad contributiva, FLORES ZAVALA explica: "No hay violación del artículo 28 Constitucional, en el caso de las exenciones que se conceden a los mínimos de existencia, por que en estos casos no existe propiamente exención de impuestos".

"Conceder una exención de impuestos, significa dispensar del

(12) JARACH, DINO, Ob. Cit. pág. 183.

(13) Idem, pág. 183.

cumplimiento de la obligación de pagarlos. Pero la obligación de pagar impuestos, dijimos, empieza con la capacidad contributiva, de manera que, si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene" (14).

Esta última idea consideramos que es la acertada, en virtud de que si falta capacidad para contribuir al gasto público no puede existir impuesto, y por lo tanto, tampoco se puede dar la exención.

En este mismo sentido DE LA GARZA explica: "Mucha discusión ha suscitado el artículo 28 de la ley fundamental que establece -- que en los Estados Unidos Mexicanos no habrá exención de impuestos".

"Sin embargo, es conveniente hacer distinciones. No existe discusión respecto de aquellas exenciones, subjetivas u objetivas, por virtud de las cuales se delimita el elemento subjetivo de la relación tributaria".

De principio el autor acepta el hecho de distinguir los casos considerados como exención y agrega: "En todos esos casos, el significado de las exenciones es delimitar el campo de aplicación, subjetivo u objetivo de cada tributo, o bien reconocer la falta de poder fiscal respecto a quienes carecen de capacidad contributiva o se encuentran fuera de su alcance (como sucede cuando se reconocen exenciones a favor de las naciones extranjeras o sus representantes diplomáticos) En todos esos casos no existe exención de impuestos en el sentido que lo ha interpretado, como prohibida, la Suprema Corte de Justicia de la Nación" (15).

En sus apreciaciones DE LA GARZA, además de no considerar como exenciones los casos en que se carece de capacidad contributiva, toca otro aspecto importante como lo es el caso de las supuestas exenciones a favor de naciones extranjeras.

A este respecto FLORES ZAVALA, analiza varios casos considerados como exenciones: "Cuando se declaran exentas a ciertas categorías de personas, en virtud de que el Estado reconoce que

(14) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 195.

(15) DE LA GARZA, SERGIO, Derecho Financiero Mexicano, México, 1981, pág. 291.

ne tiene derecho a gravarlas, por lo estipulado en tratados internacionales o por otras causas ".

"Reconocer que el Estado no tiene derecho a gravar a ciertas personas, no es eximir las de un impuesto, porque no hay obligación preexistente que dispensar" [16].

En la parte última, señala que no es exención en virtud de que no hay obligación, lo cual consideramos correcto por no existir relación jurídico tributaria.

Con respecto a las posibles exenciones que el Estado otorga a algunos organismos públicos, es posible aplicar el mismo criterio, ya que no existe obligación, además de que tampoco existe en dichos organismos capacidad contributiva.

Así lo señala DINO JARACH: "Dicho en síntesis: La riqueza de las entidades Públicas no representa capacidad contributiva, por que esta significa aptitud para contribuir a los gastos Públicos y no se puede admitir, por contradicción evidente, que el patrimonio del Estado tenga aptitud para contribuir a formar el patrimonio del Estado" [17].

Dicho razonamiento es bastante lógico, ya que el hecho de que un organismo público no contribuya al gasto público no significa que hay exención, sino que su patrimonio forma parte del propio patrimonio del Estado.

Es oportuno mencionar en esta parte, algunos otros casos que pueden parecer exenciones de impuestos y que por lo mismo han suscitado controversia, ya que tienen relación con los elementos del impuesto que hemos venido mencionando.

FLORES ZAVALA nos señala estos casos: "Por lo que se refiere a ciertas exenciones otorgadas en algunos artículos de las leyes especiales que reglamentan determinados impuestos, podemos distinguir las siguientes situaciones".

"A. Cuando se exceptúa de un gravamen a ciertas personas, en virtud de que están sujetas a otro impuesto especial".

"En estos casos no hay exención de impuestos, solo sustitución

[16] FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. páq. 197.

[17] JARACH, DINO, Ob. Cit. páq. 208.

de un gravamen por otro, en consecuencia no hay violación del artículo 28 Constitucional" (18).

Sobre este respecto no consideramos que exista problema, ya que si se da el pago de algún impuesto especial, se contribuye con esto el gasto Público y, por lo tanto, no hay un verdadero caso de exención.

"B. Cuando se declaran exentas a ciertas personas que de interpretarse estrictamente la ley que establece el impuesto, no quedarían comprendidas en sus términos. Por ejemplo, cuando la ley del impuesto sobre la renta declara exentas a las corporaciones benéficas, científicas, políticas, literarias, etc., que destinen sus ingresos a sus propios fines".

"En este caso no existe propiamente exención, se trata de un procedimiento para determinar el verdadero alcance de la ley y no habrá violación constitucional" (19).

Sobre el particular consideramos que no existe exención de impuestos, ya que, además de lo expuesto, dichas corporaciones benéficas carecen de capacidad contributiva en virtud de que si destinan los ingresos para sus propios fines, no hay afán de lucro ni obtención de utilidades sobre las cuales gravarlas con un impuesto. Dicho en otras palabras, las corporaciones benéficas, científicas, políticas y literarias carecen de posibilidades para contribuir cuando destinan sus ingresos para sus propios fines.

FLORES ZAVALA menciona también las supuestas exenciones otorgadas a cierta categoría de personas en virtud de que el Estado reconoce que no tiene derecho a gravarlas, por lo estipulado en tratados internacionales, las cuales ya mencionamos y transcribimos su opinión.

Menciona además otro tipo de exenciones, las cuales considera inconstitucionales y dice: "Por lo que se refiere a las exenciones que por diversas razones sociales, económicas, etc., se conceden a ciertas categorías de personas, como cooperativas, industrias nuevas, etc., creemos que si son contrarias al texto - - -

(18) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 196.

(19) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 197.

Constitucional" (20).

Sobre este tipo de exenciones estimamos que si podrían ser - consideradas como tales, y en consecuencia como inconstitucionales, ya que tanto las cooperativas como las industrias tienen como característica el hecho de obtener ingresos, sobre los cuales es posible establecer algún gravamen.

DE LA GARZA analiza también este problema en su libro y nos explica: "En lo que toca a las exenciones que en un tiempo fueron concedidas a las sociedades cooperativas, indudablemente están - afectadas de inconstitucionalidad, pues significa una prerrogativa desigual en favor de una determinada forma de organización comercial" (21).

En relación a dichas exenciones otorgadas a cooperativas, -- DE LA GARZA coincide con FLORES ZAVALA en que son inconstitucionales, pero en lo relativo a las exenciones concedidas a las industrias nuevas y necesarias señala que si son constitucionales argumentando: "Nosotros estimamos también que son constitucionales - estas exenciones, pues el espíritu del constituyente fue indudablemente prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos que introducían desigualdades a los ciudadanos, pero no prohíbe proteger a aquellas industrias que realizan un esfuerzo para lograr el desarrollo económico del país, en el que todos tenemos interés y del que todos los ciudadanos derivamos beneficios indirectos" (22).

En nuestra opinión estas ideas obedecen a un criterio de -- política fiscal por virtud del cual se otorgan exenciones a las - industrias nuevas o necesarias, pero que desgraciadamente no tiene apego a lo establecido en la Constitución. Consideramos que - dichas exenciones si son inconstitucionales, y que si se otorgan es por alguna política de apoyo o estímulo a la industria, pero dicha política debe estar fundamentada jurídicamente, sin contravenir lo establecido por la Carta Magna. Las necesidades económicas deben resolverse siempre con apego a una regulación jurídica que las fundamente.

(20) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 197.

(21) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 291.

(22) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 292.

Se señala también que se otorgan exenciones para proteger a aquellas industrias que realizan un esfuerzo para lograr el desarrollo económico del país, del cual, los ciudadanos derivamos beneficios indirectos. En principio consideramos que si constituye un privilegio, ya que las industrias tienen capacidad de contribuir, y por políticas económicas no lo hacen.

Si se habla de beneficios indirectos por el desarrollo económico del país, no hay que olvidar que del pago de impuestos también se derivan beneficios a los ciudadanos, y que el hecho de otorgar exenciones significa un sacrificio recaudatorio que en ocasiones no es recuperable ya que, hasta ahora, no se ha logrado reflejar el desarrollo económico del país en el nivel de vida de la población.

Con respecto a estos problemas vamos a dedicar íntegro el capítulo IV del presente estudio, con el objeto de analizar las finalidades de las exenciones y los resultados producidos por ellas.

Por lo que se refiere a las exenciones concedidas a concesionarios de algún servicio público, la mayoría de los autores nos remiten al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia, la cual las considera inconstitucionales y señala: "Exención por Contrato Concesión. - Es inconstitucional, porque cuando el Estado se compromete a no cobrar contribuciones en razón de la concesión, contrata sobre una de las facultades que le corresponden como Poder Soberano y los atributos de éste, no están dentro del comercio y no pueden ser objeto de transacciones; es ilegal, porque el poder que otorga la concesión está ligado al propio poder para lo sucesivo, impidiéndole hacer de sus facultades constitucionales, con reducción de las que la Constitución le otorga. Finalmente, el Estado no puede prescindir de sus medios de vida para beneficiar al contratante con perjuicio de los demás contribuyentes" (23).

Los casos de exención otorgadas, tanto a las cooperativas, a las industrias nuevas, así como en los casos de concesión,

consideramos que se encuentran afectados de inconstitucionalidad, por lo que trataremos de estudiar los elementos de las exenciones que nos faltan y comprobar si los casos mencionados encuadran en ellos.

b) La existencia de una regulación posterior que establezca la exención.

Por lo que se refiere a la existencia de una regulación que establezca la exención, podemos percatarnos que dentro de nuestro sistema jurídico se han otorgado exenciones en diversas leyes, -- como en la Ley de Fomento de Industrias de la Transformación, Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, el Reglamento de la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias y la Ley General de Sociedades Cooperativas, no obstante la prohibición expresa contenida en la Constitución.

Para que pueda considerarse un caso como exención de impuestos, debe estar regulado por alguna disposición legal, y dicha -- ley debe ser posterior a la que establezca el impuesto materia de la exención.

Al respecto DINO JARACH señala: "A los efectos de la interpretación esto tiene una importancia fundamental, porque la -- exención, como tal, no es susceptible de interpretación analógica, sino de interpretación estricta. Lo cual significa que no se puede aplicar la exención, por ser una excepción, por analogía a -- otros casos previstos, y por dos razones: La primera por el principio 'nullum tributum sine lege' que, como lo recorde, no solamente vale en su aspecto positivo, sino también en el negativo, -- porque si no hay impuesto sin ley que lo establezca, tampoco hay exención de impuesto sin ley que lo determine" (24).

Vemos que las exenciones de impuestos, para poder ser consideradas como tales, deben contenerse en un cuerpo legal que las -- establezca como un privilegio, esto es para no confundir de nuevo los casos en que no hay exención y los casos en que sí la hay, ya que, como consecuencia, estos últimos están afectados de inconstitucionalidad en nuestra legislación.

(24) JARACH, DIHO, Ob. Cit. pág. 205.

Puede darse el caso que el legislador decida, mediante el procedimiento respectivo, quitar por completo algún gravamen, y de esta forma beneficiar a todos aquellos sujetos que se encuentren en una misma situación jurídica frente al impuesto, es decir, eliminar una situación jurídica imponible. En este caso no consideramos que exista exención ya que, como hemos dicho, la exención constituye un privilegio. Es decir, el legislador puede eliminar situaciones jurídicas imponibles de una manera general, pero no puede excluir sólo a ciertos sujetos del pago de impuestos, ya que nos encontramos frente a un caso de exención.

Actualmente vemos que en nuestro sistema jurídico se han otorgado exenciones de impuestos a ciertas industrias en particular, no sólo a las industrias nuevas, sino que dicha práctica de otorgar exenciones se ha generalizado a través de regulaciones expedidas por el Ejecutivo, como en el caso de las Declaratorias particulares de exención a tal o cual industria, lo que es a todas luces inconstitucional. En estos casos, existe una regulación que otorga las exenciones y no cumple con el carácter general y abstracto de la propia Ley, constituyéndose en un privilegio.

El tercer y último elemento de las exenciones que obtuvimos de su concepto es:

c) El destinatario o destinatarios de la exención no deben ser la generalidad de causantes en una misma situación frente al impuesto, sino que debe de constituir un privilegio.

Este elemento nos da a entender que es necesario que las exenciones otorgadas, y que por tanto son inconstitucionales, deben de constituir un privilegio. Esto es en virtud de que si se exenta

a todas las personas que están dentro de una misma situación frente a un mismo impuesto, estos no son casos de exención, sino que se estaría eliminando una situación jurídica imponible, como ya se expuso anteriormente.

Para considerar un caso como exención, debe de constituir un privilegio para el que se le otorga, una ventaja con respecto de las demás personas en las mismas circunstancias. La exención se otorga a una o varias personas, físicas o morales, pero sin que estas constituyan el total de contribuyentes en una misma situación jurídica, como es el caso de las ya mencionadas Declaratorias que otorgan exenciones a industrias en particular.

Sobre este aspecto MARGA IN MANAUTOU señala que las exenciones son un privilegio para su titular y establece: "Si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general y, por exención, la situación que esta comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se le elimina o excluya de ella, pero que pueda desaparecer en cualquier momento, la exención es realmente un verdadero privilegio de que goza su titular. De ello tenemos que concluir que no podemos hablar de -- excepción a la regla general, sino de eliminación temporal de materia gravable " (25).

Sobre lo establecido por MARGA IN, estamos de acuerdo en que las exenciones constituyen un privilegio, pero cuando señala que las exenciones no son excepciones a la regla general de tributación por que la excepción no puede quedar comprendida dentro de la regla general, y la exención está dentro de dicha regla pero

(25) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, 1966, pág. 206.

el legislador la elimina, consideramos que en nuestro sistema el legislador no puede eliminar, aunque sea temporalmente, una situación comprendida dentro de una regla general establecida por algún tributo, ya que estaría particularizando. Por lo anterior, lo que vemos que se hace al otorgar exenciones, es otorgar privilegios y de ahí la inconstitucionalidad de las mismas.

Cuando habla de eliminar temporalmente materia gravable, dicha eliminación, además de ser temporal, debe ser de carácter general, sin particularizar como lo hacen las Declaratorias de exenciones a industrias, ya que si no es así, se carecería del carácter general y abstracto de la propia Ley.

Ve todo lo analizado, y del estudio de los elementos de las exenciones que hemos obtenido, podemos decir que los casos considerados como exenciones y que, por lo tanto están afectados de inconstitucionalidad son: los que se otorgan a las Industrias Nuevas y Necesarias; las que se otorgan a las Cooperativas y: en los casos de concesión de algún servicio público. Por este motivo, trataremos de analizar más detalladamente cada caso en particular -- dentro del presente estudio.

C A P I T U L O II

CONSTITUCIONALIDAD DE LAS EXENCIONES

1.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Como se ha señalado ya dentro del presente estudio, el fundamento Constitucional de las exenciones de impuestos se encuentra contenido en el párrafo primero del artículo 28 de la propia Carta Magna, en el cual existe una prohibición expresa respecto de las exenciones. Contemplábamos también que, no obstante tal prohibición, podríamos encontrar dentro de nuestro sistema jurídico casos de exención, los cuales, por consecuencia, están afectados de inconstitucionalidad.

Con base en estos aspectos, vemos que nos encontramos ante una contradicción en el propio sistema jurídico, pues por una parte existe la prohibición contenida en la Constitución, y por la otra el otorgamiento de exenciones de impuestos.

El texto del artículo 28 Constitucional ha suscitado grandes controversias en lo referente a las exenciones, se han vertido --opiniones tanto a favor como en contra de dicho precepto, e igualmente se ha prestado a discusión la interpretación del mismo en lo referente a la intención del legislador, es decir, en el espíritu del constituyente al momento de elaborar este artículo.

Es de considerarse que el texto del artículo 28 Constitucional responde a necesidades o condiciones que se dieron en un momento determinado de nuestra historia, es decir, que la prohibición de exenciones obedece a toda una serie de circunstancias que influyeron para su elaboración.

En virtud de lo mencionado, consideramos necesario hacer una referencia histórica del artículo 28 en lo relativo a las exenciones, con el objeto de conocer sus antecedentes y los motivos por los cuales se incluyó en nuestra Carta Magna.

Es sabido que durante la conquista de nuestro país por los Españoles se dieron grandes desigualdades sociales, políticas, --económicas e incluso jurídicas entre la población. Había gran diferencia entre los indios, los mestizos, los criollos y los españoles.

En materia hacendaria se buscaba obtener mayores ingresos para el rey, de los cuales la mayor parte salían hacia España, por lo que no se lograban grandes beneficios para la población, y en cambio tenían tributos onerosos.

Con el movimiento insurgente iniciado por Miguel Hidalgo, se buscaba lograr un sistema más igualitario, lo cual expresó en la declaración que promulgó en Guadalupe el 6 de diciembre de 1810, en la cual aboló la esclavitud, y en el punto segundo señalaba; "2.- Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagan, y toda exacción que a los indios se les exigía".

Con ello se pretendía que desapareciera todo privilegio, ya que había contribuciones que pagaban exclusivamente los indios y los demás no, lo que constituía una desigualdad en dicho pago. - Estos principios no tuvieron vigencia, pero sí influyeron en el pensamiento de los insurgentes y en la legislación posterior.

Como una reacción al movimiento insurgente, y con el afán de realizar reformas para contener la lucha, se promulgó la - - Constitución de Cádiz el 29 de marzo de 1812 donde encontramos un antecedente:

"Art. 172.- Las restricciones de la autoridad del Rey son las siguientes".

"IX.- No puede el Rey conceder privilegio exclusivo a personas ni corporación alguna"

Con la muerte de Hidalgo, Morelos asumió la dirección del - movimiento insurgente, pretendiendo de igual forma eliminar toda desigualdad en lo referente a los tributos. Dictó los llamados - "Sentimientos de la Nación" o 23 puntos para la Constitución, el 14 de septiembre de 1813.

En el punto número 13 de dicha carta, se refiere al hecho de que la ley sea general, señalando: "Que las leyes generales comprendan a todos, sin excepción de cuerpos privilegiados, y que - éstos sólo lo sean en cuanto al uso de su ministerio".

De igual forma, y debido a las cargas tributarias que se imponían en forma desproporcionada a la población, señalaba en el punto 22: "Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados".

En esta etapa de la lucha de independencia, se buscaba no sólo el reducir los tributos desiguales y suprimir los servicios personales que prestaban los indios, sino que era una lucha por una igualdad completa frente a los Españoles.

Otro antecedente del artículo 28 Constitucional, en lo referente a exenciones, lo encontramos en el "Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana", sancionando en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, que en su artículo 25 señalaba: "Ningún ciudadano podrá obtener más ventajas que las que haya merecido por servicios hechos al Estado. Estos no son títulos comunicables ni hereditarios; y así es contraria a la razón la idea de un hombre nacido legislador o magistrado".

Con la independencia de México, se expidieron planes como el de Iguala, los tratados de Córdoba y el Acta de la Independencia Mexicana, dentro de los cuales se busca organizar políticamente al Estado, y no se contemplan aspectos relevantes en materia tributaria.

En el "Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano", del 10 de enero de 1823, encontramos ya un precepto que establece una igualdad del sujeto ante el tributo, sin el otorgamiento de privilegios. En su artículo 16 establecía: "Las diferentes clases del Estado se conservan con sus respectivas distinciones, sin perjuicio de las cargas públicas, comunes a todo ciudadano. Las virtudes, servicios, talentos y aptitud, son los únicos medios que disponen para los empleos públicos de cualquier especie".

En la Constitución de 1824, se buscó organizar al Estado Mexicano en lo relativo a la forma de gobierno, de las partes integrantes del mismo, la división de poderes, y a establecer el sistema federal, sin tomar en cuenta el reglamento provisional de 1823 en lo que se refiere a los impuestos.

En el primer proyecto de Constitución de la República Mexicana del 25 de agosto de 1842, se empieza a reglamentar ya lo relativo a las exenciones y a las facultades para otorgarlas.

Dicho proyecto establecía en su artículo 15: "Los mexicanos gozarán de los derechos que les concede la Constitución y las leyes, y por estas se les dispensarán exenciones y prerrogativas que hagan su condición mejor que la de los extranjeros".

Se permite el otorgamiento de exenciones, pero solamente para los mexicanos, y además en su artículo 79 señalaba: "Corresponde al Congreso Nacional:"

"XXVI.- Fomentar y proteger la industria nacional, concediendo exenciones y prohibiendo la importación de los artículos y efectos que se manufacturen ó exploten en la República".

Debido a las ideas expresadas en este proyecto, y al otorgamiento de exenciones, se dió una reacción de ciertos legisladores, que estuvieron en desacuerdo. Dentro del voto particular de esta minoría de la comisión se establecen aspectos interesantes, ya que estaban en contra de las ventajas o privilegios que se establecían.

Dentro del capítulo de igualdad en ese voto se señalaba: "XV.- Las leyes, sea que manden, premien ó castiguen, deben hacerlo con generalidad".

Con esto se buscaba una igualdad ante la ley, la cual también expresaba en el punto XVI: "Queda prohibido todo privilegio para ejercer exclusivamente cualquier género de industria ó de comercio, a excepción de los establecidos en esta misma Constitución en favor de autores o perfeccionadores de algún arte u oficio. No podrá estancarse en favor del Erario ningún giro, y la ley derogará cuando lo estime conveniente el estanco del tabaco".

Con base en las ideas expresadas tanto en el proyecto de Constitución como las contenidas en el voto particular, es como se - dieron las bases para conformar el actual artículo 28 aunque con modificaciones, ya que, por una parte, el proyecto admite abiertamente el otorgamiento de exenciones a los mexicanos, mientras que por la otra, se tratan de prohibir todo tipo de privilegios, incluso a los autores y perfeccionadores de algún arte u oficio.

Dentro del segundo proyecto de Constitución Política de la - República Mexicana, del 2 de noviembre del mismo año, se integran ya los aspectos de igualdad, libertad y seguridad contenidos en el voto particular, con lo que se buscó un equilibrio entre lo que - establecía el primer proyecto y lo que se expresó en el voto de la minoría.

En este segundo proyecto se contemplaba la posibilidad de - otorgar privilegios, pero sólo a favor de los autores, introductes o perfeccionadores y establecía lo siguiente: "IV.- Queda - - prohibido todo privilegio para ejercer exclusivamente cualquier - género de industria y comercio, a excepción de los establecidos o que se establecieren en favor de los autores, introductores o perfeccionadores de algún arte u oficio".

En este mismo sentido el artículo 70 señalaba: "Corresponde exclusivamente al Congreso Nacional: "

"XX.- Conceder conforme a las leyes, privilegios exclusivos por un tiempo que no exceda de 10 años, a inventores, introductores o perfeccionadores de alguna industria útil a toda la Nación, oyendo previamente a la mayoría de las asambleas de los departamentos, y tomando en consideración el perjuicio que pueda resultar a algunos".

"XXIV.- Fomentar y proteger la industria nacional, concediendo exenciones, o prohibiendo la importación de los artículos y - efectos que la perjudiquen".

Podemos observar que, por una parte, se trata de prohibir - cualquier privilegio para ejercer exclusivamente cualquier tipo

de industria, salvo los que se otorgan a inventores o perfeccionadores de algún arte u oficio, y por la otra, en la fracción XXIV del artículo 70, se faculta al congreso para otorgar exenciones. Esto puede obedecer básicamente a la situación económica por la que atravesaba el país, por lo que se pretendía fomentar el desarrollo nacional otorgando solamente dichas exenciones en los casos mencionados.

Posteriormente se expidieron las "Bases Orgánicas de la República Mexicana" en 1843, en las que se otorgan mayores facultades al Ejecutivo, señalando en su artículo 87: "Corresponde al Presidente de la República:"

"XXVII.- Conceder privilegios exclusivos conforme a las leyes, a los inventores, introductores o perfeccionadores de algún arte o industria útil a la Nación".

Podemos ver claramente, que aquí el ejecutivo empieza a centralizar funciones, atribuyéndose cada vez más facultades y desplazando de las mismas a los otros poderes.

En esta etapa de Nuestra Historia, se dió una grán lucha por el poder, lo que pareció agravarse con la guerra contra Estados Unidos de Norteamérica. Al término de esta guerra, estando Comonfort en la presidencia, y con la destitución de Santa Anna, se expidió el "Estatuto Orgánico de la República Mexicana" el 15 de mayo de 1856. En éste se busco regular de manera más precisa el otorgamiento de privilegios.

El artículo 67 del Estatuto señalaba: "Quedan prohibidas las contribuciones concedidas con el nombre de préstamos forzosos, y todas las que, como ellas, se impongan sobre personas determinadas. Todo impuesto a las personas o a las propiedades debe establecerse sobre principios generales".

Con este artículo se dá un cambio importante en materia tributaria, ya que se habla de la generalidad de los impuestos, y, aunque no mencionen específicamente las exenciones, implícitamente se rechaza todo privilegio en lo relativo a las contribuciones.

En el artículo 68 del mismo estatuto, se trata de proteger - exclusivamente a los autores, a los inventores y perfeccionadores, otorgando privilegios por tiempo determinado y bajo ciertas condiciones.

Este artículo señalaba: "No habrá otros privilegios para el uso y aprovechamiento de la propiedad, que los que se concedan, - según las leyes, por tiempo determinado, a los inventores y perfeccionadores de algún ramo de industria, y a los autores de obras literarias o artistas. A los introductores sólo se podrá conceder privilegio exclusivo por el gobierno general, cuando la introducción sea relativa a procedimientos de la industria que no haya - caído en el extranjero en el dominio público, y siempre que el - introductor sea el mismo inventor".

Dentro del capítulo de igualdad del estatuto, y en relación con los artículos anteriores, el artículo 72 señalaba: "La ley - que obligue, que premie o castigue, debe hacerlo con generalidad, salvo el derecho de conceder premios o recompensas personales a los que hubieren hecho grandes servicios públicos".

En el proyecto de Constitución Política de la República Mexicana del 16 de junio de 1856, se plasmaron también los principios de igualdad, de propiedad, libertad y generalidad y, aunque no se refiere específicamente a la materia tributaria, tales principios le son aplicables.

El artículo 2º del proyecto señalaba: "Todos los habitantes - de la República, sin distinción de clases, ni de origen, tienen iguales derechos. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas, - ni por tribunales especiales. Ninguna persona ni corporación puede ser investida de fueros o privilegios exclusivos, ni dotada de - emolumentos que redunden en gravamen de la sociedad. Solamente subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas que tengan - exacta conexión con la disciplina militar. La ley penal fijará - con toda claridad los casos de esta excepción".

"Art. 17.- La libertad de ejercer cualquier género de - - -

industria, comercio o trabajo que sea útil y honesto, no puede ser coartada por la ley, ni por la autoridad, ni por los particulares a título de propietarios. Exceptuándose los casos de privilegios exclusivos concedido conforme a las leyes, a los inventores, perfeccionadores o introductores de alguna mejora."

Tanto el texto de estos artículos, como el de los estatutos ya mencionados, dieron origen a la redacción del artículo 28 de la Constitución Política del 5 de febrero de 1857.

El texto de su artículo 28 decía: "No habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase, ni prohibición a título de protección a la industria. Exceptuándose únicamente, los relativos a la acuñación de moneda, a los correos y a los privilegios que, por un tiempo limitado, conceden la ley a los inventores o perfeccionadores de alguna mejora".

Podemos observar que este artículo es similar al que esta vigente actualmente en nuestra Constitución, pero no se mencionan las exenciones de impuestos. Aun cuando no se mencionan las exenciones en este artículo, se establece la prohibición de los estancos y de los monopolios por considerarlos como un privilegio contrario a la ley, y que constituyen una ventaja.

En 1858 Comonfort deja la presidencia a Juárez, quien trata de aliviar la deplorable situación económica del país, y expide las leyes de Reforma. Posteriormente se inicia la llamada guerra de tres años.

En 1864, Maximiliano acepta la corona de México, y en 1865 expide el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, en el cual se refiere a los impuestos en sus artículos 72 y 75 que establecían: "Art. 72.- Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente".

"Art. 75.- Ninguna exención ni modificación de impuestos puede hacerse sino por una ley".

En 1867, Juárez asume de nuevo la presidencia y reanuda la vigencia de la Constitución de 1857, así como de las leyes de -

Reforma. Con la muerte de Juárez, y al término del periodo presidencial de Lerdo de Tejada, México inicia una nueva etapa de su historia, teniendo como presidente a Porfirio Díaz, quien mantuvo una larga dictadura hasta 1911.

Porfirio Díaz, dió entrada a grandes capitales extranjeros - con el objeto de fomentar el desarrollo industrial del país, como se decía, y le dió grandes facilidades a las empresas transnacionales para que invirtieran en México.

Durante este periodo, el crecimiento económico de México se hizo muy desigual, existía gran diferencia entre las clases sociales existentes. La mayoría de la población, formada por peones, campesinos, obreros y la llamada clase media, vivían en condiciones deplorables, debido principalmente a la falta de tierras, a salarios bajos que percibían, a las largas jornadas de trabajo, a la falta de educación y a la explotación del campesino en las tierras de raya.

Por otra parte existían clases privilegiadas, como la clase en el poder, que estaba encabezada por Porfirio Díaz y el llamado grupo de "los científicos", los hacendados, que eran dueños de grandes latifundios y que tenían en su poder casi el total de las tierras cultivables, y el capitalista extranjero, al cual se le otorgaron grandes privilegios para poder invertir en México y así obtener ganancias considerables, ganancias de las cuales participaba el mismo Porfirio Díaz.

Sobre este aspecto último JOSÉ LUIS CECERA señala: "Los propósitos expansionistas de los monopolios internacionales encontraron condiciones propicias durante el gobierno del general Porfirio Díaz, por la estabilidad que había logrado y por la política favorable a las inversiones extranjeras que adoptó dicho gobierno" (1).

Dichas inversiones extranjeras llegaron a tener el control casi total de la economía en nuestro país, en áreas tales como la minería, el petróleo, ferrocarriles, electricidad, bancos, industria y el comercio. Estas actividades, en la mayoría de los casos y con la ayuda de Díaz, no pagaban impuestos, o si lo hacían, era

(1) CECERA, JOSÉ LUIS, México en la Orbits Imperial, Las empresas Transnacionales, México, 1977, pág. 50.

en una cantidad mínima, comparado con los impuestos que se cobraban a la población.

El propio autor señala sobre estos aspectos: " Altos funcionarios del gobierno, incluyendo miembros del gabinete del general Díaz, tenían estrechas ligas con los inversionistas extranjeros, figurando como socios o simples prestanombres en las empresas de control extranjero. Entre ellos destacaban los personajes conocidos como 'los científicos' ".

"La economía mexicana estaba dominada fuertemente por capitales extranjeros que controlaban cerca del 80 por ciento del -- capital conjunto de 'las 170' . La primacía correspondía al grupo norteamericano, siguiéndole el grupo Británico y en el tercer lugar el grupo Francés. El grupo mexicano apenas controlaba el 23 por ciento, correspondiente al gobierno el 14 por ciento y al sector privado tan sólo el 9 por ciento" (2).

Como podemos observar, las desigualdades sociales, políticas y económicas existentes, se hicieron patentes también en materia tributaria, ya que, por un lado se otorgaban exenciones de impuestos al capital extranjero, y por el otro se gravaba onerosamente a la población.

En relación con lo anterior BENJAMIN ARREDONDO MUÑOZLEDO señala: "Con el pretexto de industrializar el país, pero en realidad, impulsados todos los malinchistas miembros del gobierno por su ciega admiración a todo lo europeo y todo lo americano, les otorgaron concesiones por noventa y nueve años, sin pagos de impuestos en su mayoría, a cuanta empresa ferrocarrilera, siderúrgica, eléctrica, telefónica, etc., quisieran establecerse en el país. Y con pago limitadísimo de impuestos, o sin pagar ningún centavo de -- impuestos, y con el derecho de adquirir toda la extensión de terreno que quisieran, se concedieron derechos de explotación a compañías extranjeras sobre tres productos que son la riqueza principal del país y cuyo agotamiento, indudablemente, hundiría a México en la miseria: la plata, el petróleo y los bosques" (3).

(2) CECERA, JOSE LUIS, Ob. Cit. pág. 100.

(3) ARREDONDO MUÑOZLEDO, BENJAMIN, Historia de la Revolución Mexicana, México, - 1973, pág. 30

Como ejemplo de las exenciones que se otorgaron al capital extranjero, como uno de los tantos privilegios de que gozaban, la Ley de Minería expedida por Díaz señalaba: "Desde la promulgación de esta Ley estarán libres de toda contribución federal, local y municipal, las minas de carbón de piedra en todas sus variedades; las de petróleo, las de hierro y mercurio, así como los minerales producto de ellas; el hierro dulce nacional y colado, ya sea en varillas, barras, lingotes, madejas, soleras y rieles, y el mercurio nacional líquido, producto del beneficio de los minerales de donde se extrae".

Como podemos observar, se exentaba de impuestos no sólo la explotación de los recursos mencionados, sino también a los productos derivados de dicha explotación, con lo que se otorgaba una gran ventaja en favor del capitalista, principalmente extranjero.

Dentro de la propia Ley Minera, se concedía también la propiedad de las minas por tiempo ilimitado, llegando a decir que dicha propiedad era irrenunciable y perpetua.

Otro ejemplo de los privilegios que el dictador otorgó a la clase dominante, es el relativo a las exenciones concedidas a los ferrocarriles, en el Decreto de Concesión para la construcción y explotación del ferrocarril. En este decreto se concesionaban los ferrocarriles por 99 años, además de que los terrenos de propiedad Nacional que ocupara la línea, las estaciones, almacenes, edificios y accesorios, se entregaron a la compañía sin retribución alguna.

En relación con las exenciones de impuestos, el decreto establecía: "Durante veinte años podrá la empresa importar libre de derechos, el alambre y aparatos telegráficos, carbón de piedra, carruajes, etc., que el ministerio de fomento declare necesarios para la construcción".

"Los capitales empleados en la construcción de la vía, así como sus dependencias naturales e indispensables, están exentos del pago de toda contribución o impuesto establecido, o que en lo sucesivo se estableciere".

En contraposición con las exenciones que se han mencionado, - se puede observar que a la mayoría de la población se le gravaba en forma onerosa, con lo que se acrecentaba la desigualdad respecto de los impuestos. Existían impuestos por el salario, contribuciones personales y el impuesto del timbre, entre otros, los cuales repercutían desfavorablemente en la ya maltrecha economía de la población.

Existía inconformidad por la situación prevaleciente en materia tributaria, lo que fue expresado en varias ocasiones, como en el Programa del Partido Liberal, el cual consideraba dentro de su exposición lo siguiente: "El impuesto sobre sueldos y salarios y la contribución personal son verdaderas extorsiones. El impuesto del timbre que todo lo grava, que pesa aun sobre las más insignificantes transacciones, ha llegado hasta hacer irrisoria la declaración Constitucional de que la justicia se impartirá gratuitamente, pues obliga a los litigantes a desembolsar cincuenta centavos por cada foja de actuaciones judiciales".

Más adelante agrega: "Los otros puntos envuelven el propósito de favorecer el capital pequeño y útil, de gravar lo que no es de necesidad o beneficio público en provecho de lo que si tiene estas cualidades y evitar que algunos contribuyentes paguen menos de lo que legalmente les corresponde".

Va dentro del propio plan, en las pretendidas reformas constitucionales, el punto número 40 señalaba: "Gravar el agio, los artículos de lujo, los vicios y aligerar de contribuciones los artículos de primera necesidad. No permitir que los ricos ajusten igualas con el gobierno para pagar menos contribuciones que las que les impone la ley".

Posterior a este, siguieron otros planes en los cuales se pretendía básicamente organizar al país y proclamar principios de los partidos. Planes como el de San Luis, que desconocía a Porfirio Díaz como Presidente y buscaba la no reelección, el de Ayala, cuyo contenido era básicamente en materia agraria, y el de Guadalupe,

que desconoce a Huerta y nombra a Carranza como presidente.

Como ya sabemos, el movimiento revolucionario de México tuvo como motivaciones fundamentales el lograr la no reelección presidencial, el reparto de tierras, mejores condiciones de trabajo y el establecer un sistema social más justo, lo cual fue plasmado en la Constitución, pero podemos percatarnos que también existía inquietud por lograr una mayor justicia en materia de tributos, por lo que, de la misma forma, se trató que esto estuviera contenido en nuestra Carta Magna.

Consideramos que el hecho de incluir las exenciones de impuestos dentro del artículo 28 Constitucional, responde a la necesidad de buscar una sociedad más igualitaria, en la que no existiera alguna ventaja o privilegio indebido para una persona o un grupo determinado de ellas.

Sobre este aspecto, la Cámara de Diputados en su XLVI Legislatura señala: "El artículo 28 de la Constitución de 1917, contiene algunos de los principios fundamentales que rigen la vida económica del país. Apartándose del cerrado liberalismo que la anterior Constitución consagró, el precepto vigente subordina los derechos individuales al interés de la sociedad".

Además de estas ideas considera a las exenciones como una ventaja indebida y agrega: "En su párrafo primero, produce las normas contenidas en la Constitución de 1857, pero las completa y actualiza. Entre las prohibiciones que consigna, agrega la exención de impuestos, por considerar que cualquier ventaja exclusiva en favor de uno o varios productores, es contraria a la libre competencia y tiende a crear el monopolio" (4).

Es claro que en la Constitución de 1917 priva un criterio social, que supedita el interés particular al interés general, por lo que al incluir las exenciones de impuestos en un artículo que prohíbe los monopolios y los estancos, se está considerando también a dichas exenciones como un privilegio.

(4) CAMARA DE DIPUTADOS, XLVI legislatura del Congreso de la Unión, Derechos del pueblo mexicano, México a través de sus Constituciones, México, 1967, tomo V, pág. 10.

2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Una vez estudiados los antecedentes de las exenciones en nuestra Constitución a través de un marco histórico, consideramos que es indispensable analizar ahora las propias exenciones a la luz de algunos principios contenidos también en nuestra Carta Magna, - principios como el de generalidad, así como los de proporcionalidad y equidad.

Es obvio que un problema como el de las exenciones no se puede estudiar en forma aislada, sino que es necesario hacerlo de manera integral, con base en principios vinculados con ellas.

Tanto el principio de generalidad de la ley, como los principios de proporcionalidad y equidad están relacionados con las exenciones de impuestos, no sólo por el hecho de estar contenidos en nuestra ley fundamental, sino también, como hemos visto, las exenciones son consideradas como una ventaja o privilegio en favor de una o varias personas, por lo que, a primera impresión, puede parecer contrario a los principios ya mencionados.

Inicialmente vamos a estudiar el principio de generalidad de la ley y de los impuestos, con objeto de poder establecer si éste se viola o no con el otorgamiento de exenciones.

Como es sabido, toda ley tiene las características de ser general, abstracta e impersonal, es decir, que es para todos y no se puede personalizar en ella, por lo que si alguna ley carece de uno de estos elementos, no podrá ser considerada como tal. El principio de generalidad de la ley significa que ésta se aplicará a todas las personas que se encuentren dentro de una misma situación jurídica, no se pueden establecer distinciones ni hacer leyes privativas en favor de una o varias personas determinadas individualmente.

Sobre este principio, el artículo 13 Constitucional establece: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales". Con esto se da a entender que ninguna ley puede tener el carácter de privativa, ya que se violaría una garantía -

Constitucional.

En relación con este artículo, FLORES ZAVALA señala lo siguiente: "La ley privativa, no es desde el punto de vista material, -- una verdadera ley porque no es general, abstracta e impersonal, permanente; la ley privativa es personal, concreta, por lo que se refiere a una persona o varias personas individualmente determinadas, de manera que a cualquiera otra que no sea de las señaladas, aun cuando se encuentre dentro de la misma situación prevista por la ley, no le será aplicable" (5).

En este mismo sentido, DE LA GARZA explica lo que se considera como una ley privativa: "No deben confundirse las leyes privativas con las leyes especiales. Las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales mientras que las segundas, - aun cuando no se apliquen únicamente a una o varias categorías - de personas o de hechos o situaciones si tiene la nota de generalidad, leyes especiales en materia tributaria, son, por ejemplo, las leyes que establecen tributos a los fabricantes de cerveza, o de cemento, o a los poseedores de automoviles" (6).

Consideramos que aun con que el artículo 13 Constitucional no se refiere de manera específica a la materia tributaria, dicho precepto es aplicable a esta area, en virtud de que sus leyes, - como todas, son de aplicación general.

Sobre lo anterior, DE LA GARZA aclara: "El artículo 13 de la Constitución Federal prescribe que 'nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales'. Esta garantía - individual que históricamente tuvo su génesis en materia penal, - como la mayor parte de ellas, tiene su extensión en materia tributaria" (7).

Por su parte FLORES ZAVALA, también señala: "Derivado del artículo 13 Constitucional, podemos establecer el siguiente principio: 'Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen debe establecerse en tal forma, que a cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto

(5) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 155.

(6) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 271.

(7) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 270.

del impuesto' " (8).

De lo anterior podemos desprender que el artículo 13 Constitucional prohíbe la existencia de leyes privativas de manera total, y por extensión se aplica a la materia fiscal.

La mayoría de los autores coinciden en señalar que el principio de generalidad de los impuestos es parte del principio de justicia de los mismos, por que no se puede desligar uno de otro. O sea, si no se da la generalidad, no puede haber justicia.

DE LA GARZA señala al respecto: "El principio de justicia se desenvuelve en dos subprincipios; el de generalidad y el de uniformidad".

"El principio de la generalidad exige que pagen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas" (9).

Coincidiendo con lo mencionado, FLORES ZAVALA también subdivide el principio de justicia: "El concepto de justicia varía de una época a otra y aun de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio variara de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico dominante en un momento dado, en una colectividad. Este principio se desarrolla actualmente a través de dos principios o reglas que son; el de generalidad y el de uniformidad"(10).

Con el hecho de señalar que los impuestos deben ser generales para que a su vez sean justos, no se quiere decir que todas las personas paguen todos los impuestos, sino que lo hagan todos aquellos que se encuentren en una misma situación frente a un mismo impuesto.

Con esto se quiere decir que todos aquellos que se coloquen en la situación que la ley establece como hecho generador del crédito fiscal, deben pagar impuestos o ese tipo de impuesto, sin que alguna de ellas, en las mismas condiciones, deje de hacerlo.

Por su parte, MARGA EN MANAUTOU, explica la generalidad de los impuestos y señala: "A.- Que el impuesto sea general, significa -

(8) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 155.

(9) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 389.

(10) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 133.

que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción sólo deben eliminarse a aquellas que carecen de capacidad contributiva; entendiéndose que se posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando tales ingresos rebasen aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista" (11).

Como podemos observar, el autor señala un aspecto muy importante, como lo es el hecho de no gravar a las personas que carecen de capacidad contributiva y que esto no viola el principio de generalidad de los impuestos, ya que se esta tomando en consideración a todo un grupo de personas que se encuentran en las mismas circunstancias, sin particularizar, por lo que no hay ventajas o privilegios.

FLORES ZAVALA, aclara más lo anterior: "El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos".

"Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que sean a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto" (12).

Aquí el autor interpreta el principio de generalidad en sentido negativo, al señalar que nadie debe estar exento de pagar impuestos si se tiene capacidad contributiva, lo cual consideramos correcto, ya que, además de lo ya expuesto en el capítulo anterior

(11) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Ob. Cit. pág. 38.

(12) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 134.

de que si falta capacidad contributiva no hay obligación que dispensar, se está considerando a todas las personas con la misma situación y no se particulariza.

El criterio de que no se viola la generalidad por la falta de capacidad para contribuir lo expresan la mayoría de los autores, DE LA GARZA, lo señala de igual forma; "Dicho además de otra manera, no se viola el principio de igualdad tributaria cuando se grava sin distinción de manera general y en forma igual, a todos los sujetos que realizan el mismo género de actividades y obtiene la misma categoría de ingresos, de tal suerte que no se afecta en forma diferente a la misma clase de causantes" (13).

FLORES ZAVALA, también hace la misma observación: "Nuestra posición frente a este problema es la siguiente: si hemos expresado que el principio de generalidad consiste en que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar impuestos, la exención de los mínimos de existencia no rompe con el principio de generalidad, porque no se puede tener obligación de pagar impuestos - quien no tiene capacidad contributiva" (14).

Y más adelante agrega el propio autor: "Entonces si la persona que tiene rentas inferiores al mínimo no tiene capacidad contributiva, no puede quedar comprendida dentro de la regla de generalidad de los impuestos y, por lo mismo, la exención que a su favor se concede no viola el principio que analizamos. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con este criterio, cuando la ley exceptúa de impuestos ciertos mínimos, propiamente no está concediendo una exención, sino reconociendo el límite a partir del cual empieza la obligación de pagar impuestos. Este mismo criterio servirá así para explicar porque la exención de estos mínimos debe ser de aplicación general, es decir, cualquiera que sea la cuantía de la renta" (15).

En resumen, podemos decir que al excluir del pago de impuestos a los mínimos de existencia por falta de capacidad contributiva, no se está violando con ello el principio de generalidad, ya

(13) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 277.

(14) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 137.

(15) Idem. pág. 138.

que, además de que no las consideramos como exención, se está excluyendo de dicho pago a todas las personas que están en las mismas circunstancias, sin hacer distinción, por lo que no existen ventajas o privilegios.

Por otro lado, y en relación con los casos que hemos considerado como exenciones de impuestos en el presente estudio, nos encontramos con las exenciones otorgadas a las industrias nuevas, a las cooperativas y por motivo de concesión de algún servicio, - casos que también vamos a estudiar en relación con el principio de generalidad.

Si hemos considerado que la generalidad de los impuestos consiste en que paguen, sin distinción, todas las personas que se coloquen en la situación general y abstracta que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, y que tengan capacidad contributiva, podemos observar que los casos mencionados reúnen tales características. Es decir, que existe tanto capacidad contributiva como una actividad que encuadra en el supuesto establecido por la ley, por lo que es susceptible de gravarse y deben contribuir.

En este orden de ideas, podemos parecer que, si se otorgan exenciones a una industria determinada, a una cooperativa, a un concesionario o a un grupo determinado de ellos sin que sean la totalidad de personas con la misma situación frente a un mismo impuesto, se violara el principio de generalidad.

Es decir, si se excluye del pago de un impuesto a todos aquellos que están en la misma situación abstracta e impersonal señalada por la ley, lo que se estaría haciendo sería quitar un gravamen, ya que se beneficiaría a todos y cumpliría con la característica de ser general. Pero si se excluye sólo a un grupo determinado de personas en particular, habiendo otros en las mismas circunstancias y que sí contribuyen, esto sí viola la generalidad.

Como anteriormente ya habíamos mencionado, dentro de nuestro sistema jurídico se otorgan exenciones de impuestos a las industrias a través de Declaratorias particulares, las cuales mencionan

a tal o cual industria en forma particular y concreta, por lo que consideramos que lo anterior es todas luces violatorio del principio de generalidad de la ley y de los impuestos. Sólo se benefició a la industria mencionada y constituye un privilegio para ésta.

Sobre estos problemas FLORES ZAVALA, hace las siguientes consideraciones: "SEGUNDO. Las exenciones que se conceden a ciertas categorías de personas que no se encuentran dentro de los mínimos de existencia, como las cooperativas, las industrias nuevas, las exenciones que se conceden en ciertos países para las rentas de capitales extranjeros invertidos en ellos, etc. Se funda en el propósito de facilitar el desarrollo de ciertas formas de organización cooperativa, o de nuevas actividades industriales, o la inversión de nuevos capitales, etc., pero si son contrarias al principio de generalidad. Por esta razón, creemos que se debe abandonar este sistema y emplear, como ayuda, la forma de subsidio que tiene, además, la ventaja de permitir un mayor control sobre él, de manera que es posible ampliarlo, restringirlo o suprimirlo según sea necesario " (16).

Aquí el autor considera que las exenciones mencionadas tienen como origen un criterio de política fiscal, aunque no utilice este término, ya que su objetivo es buscar el desarrollo económico de las industrias y las cooperativas, pero que dicha política de exenciones es contraria al principio de generalidad. De igual forma propone como una posible solución, adoptar la forma de subsidio como ayuda, lo cual estaría más apegado a nuestra legislación y a las necesidades económicas.

Consideramos que si es necesario implantar medidas económicas para lograr el desarrollo de la planta productiva del país, pero dichas medidas no pueden contravenir el orden jurídico establecido. Por ello, lo que se debe de buscar son sistemas de ayuda que sean viables tanto jurídica como económicamente.

En relación con las exenciones concedidas por motivo de - -

concesión, el propio FLORES ZAVALA señala: "Sin embargo, este sistema debe proscribirse por las siguientes razones; es muy difícil determinar si la prestación que otorga el particular corresponde a lo que debe pagar por concepto de impuestos, de manera que en la mayor parte de los casos sí habrá una exención real; por otra parte, la naturaleza del mismo crédito fiscal, exige que sea cubierto precisamente en la forma que señalan las leyes respectivas".

"Además, si la ley es la que establece la forma de pago de un impuesto, una concesión para que un particular cubra el crédito por medio de servicios, será violación a la ley " (17).

En este caso de exenciones a concesionarios, consideramos que, además de que se viola la forma de pago por que se hace a través de la prestación de un servicio, se viola el principio de generalidad en el caso de que no se comprenda a todos los concesionarios en la misma situación.

FLORES ZAVALA, concluye al respecto: "En conclusión, en la mayor parte de los casos, con este sistema, se violará el principio de generalidad, y aún en aquellos en los que no se comete esta violación, es criticable" (18).

En resumen, podemos decir que en los casos de exenciones a industrias, cooperativas y a concesionarios, se viola el principio de generalidad, ya que existe capacidad contributiva en todos los casos y realizan una actividad que encuadra en el supuesto que señala la ley como hecho generador. Pero aún, en el supuesto de que no se violara este principio, son casos claros de exención, por lo que se estaría en contra de lo señalado por el artículo 28 Constitucional.

3.- PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Dentro de nuestra propia Constitución encontramos también que se consagran en ella principios o características del impuesto, que tienen estrecha relación con las exenciones. Estos principios son los de proporcionalidad y equidad.

El artículo 31 de la Carta Magna establece en su fracción IV:

(17) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 139.

(18) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 139.

" art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos: "

"IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes".

En relación con este artículo, y antes de tratar lo relativo a la proporcionalidad y la equidad, consideramos conveniente - - aclarar que al establecer como obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público, esto no significa que los extranjeros se encuentren exentos de dicho pago o que no contribuyan, sino que - también tienen la obligación de hacerlo.

Es decir que si se establece esta obligación para los mexicanos, no por ese motivo se excluye a los extranjeros.

Dentro del estudio de la proporcionalidad y la equidad, estos principios tienen su origen en las ideas expresadas por Adam Smith, quien consideraba que los súbditos de cada estado deberían de contribuir al sostenimiento del gobierno, en proporción con los ingresos que tuvieran, lo que tendría como consecuencia, una equidad en los impuestos.

En nuestra legislación estos principios fueron tomados inicialmente por la Constitución de 1857, de ahí pasaron a la Constitución que nos rige actualmente. Por ello, algunos autores como FLORES -- ZAVALA, consideran que la proporcionalidad y la equidad no son dos principios distintos, sino que hacen uno sólo que es el de justicia.

Al respecto el autor señala: "Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión 'proporcional y equitativa' como significado de justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos" (19).

Para afirmar lo anterior FLORES ZAVALA tomó como base el proceso histórico del artículo 31 y la intención del legislador al -- elaborarlo, por lo que continúa diciendo: "Para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857, artículo 36 que dice: ' Es obligación de todo mexicano; defender la independencia, el - territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la patria

y contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y 'Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes'. Este artículo, con la única modificación de suprimir la palabra 'justos' anterior a 'intereses' fue aprobado en sesión del 26 de agosto de 1855, y seguramente la comisión de estilo, lo dividió en dos fracciones que es como aparece en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos Públicos como fracción II, por reforma del 10 de junio de 1898, como fracción III, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero con la misma redacción " (20).

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha separado los conceptos de proporcionalidad y equidad, pero no ha precisado lo que se entiende por cada uno de ellos, es decir, aún cuando separa estos principios no los aclara.

La Suprema Corte, ha establecido el siguiente criterio: " De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y, tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exenciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos". [Jurisprudencia, Apéndice al Tomo LXXVI, pág. 794].

De igual forma, la propia Suprema Corte ha dicho: "Un impuesto resulta contrario a los requisitos de proporcionalidad y equidad, cuando a juicio del poder judicial aparezca que es excesivo o ruinoso o que el poder legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales, por que con relación a la misma fuente de ingresos que gravan a igual capacidad contributiva de los afectados, establezcan cuotas distintas a cargo de los contribuyentes, -

circunstancias que no concurren en la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que en forma general y abstracta establece una cuota fija y moderada sobre ingresos por concepto de ventas que realicen las empresas mercantiles a que se refiere" (Semanao Judicial de la Federaci6n, Tomo XLIII, p6g. 861).

Podemos observar que, por una parte, la Corte se6ala que el impuesto debe satisfacer los requisitos de proporcionalidad y equidad para poder ser Constitucional separando estos conceptos, pero por otro lado, establece que se violan dichos principios cuando el impuesto es excesivo o ruinoso, sin aclarar ninguno de ellos en forma individual.

DE LA GARZA, dice al respecto: "Como es natural, la Suprema Corte de Justicia no ha podido dar, en las resoluciones que ha pronunciado, una f6rmula general para precisar cuando un impuesto cumple los requisitos de proporcionalidad y equidad, es decir, de justicia, pero en cambio, de las tesis sostenidas pueden desprenderse ciertos criterios" (21).

Dentro de estas ideas, el autor deja entrever que, al igual que FLORES ZAVALA, considera a la proporcionalidad y equidad como justicia. Al respecto explica: "nosotros consideramos que la existencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracci6n IV del art6culo 31 Constitucional es una 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 distribuci6n de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos" (22).

Aqu6, el autor aborda el aspecto de la distribuci6n de las cargas, las cuales, para ser justas, requiere tomar en cuenta la capacidad contributiva de las personas.

Consideramos que lo anterior tiene gr6n relaci6n con las exenciones de impuestos aunque el autor no lo mencione expresamente, -

(21) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. p6g. 258.

(22) Idem. p6g. 257.

en virtud de que con el otorgamiento de exenciones se conceden privilegios a una o varias personas determinadas individualmente, por lo que para ellos la carga tributaria es menor que la de los demás sujetos con la misma capacidad económica.

También se refiere al hecho de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo que podríamos entender que, a una misma capacidad contributiva se le establezca un mismo impuesto.

En este orden de ideas, estimamos que el hecho de considerar la proporcionalidad y equidad como justicia, no se contrapone a las ideas expresadas por la Suprema Corte, ya que esta última, aunque no aclara expresamente cada concepto, señala que el impuesto no debe ser excesivo o ruinoso, y que es necesario tomar en cuenta las distintas capacidades contributivas para que a la misma fuente de ingreso no se establezcan cuotas distintas. Lo anterior es también parte del principio de justicia y de la distribución de las cargas tributarias.

Es decir, si se pretende que a una misma capacidad contributiva se le establezca una misma cuota, con esto se busca una mejor distribución de las cargas tributarias y se logra una mayor justicia.

Consideramos que la solución a este problema nos la proporciona MARGA N MANAUTOU, ya que coincide en principio con FLORES ZAVALA, pero además reconoce un avance en los conceptos que estamos estudiando, por lo que dice: "Sobre este tema se considera que la tesis que sostiene el Lic. Flores Zavala, es la correcta, o sea, que el constituyente Mexicano de 1856 usó como un sólo concepto, no como dos, las palabras 'proporcional y equitativa'".

"Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras 'proporcional y equitativa'. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera a todos a aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancias; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea

el mismo para todos los comprendidos en la misma situación" (23).

Lo anterior resume lo expresado por la Suprema Corte y a su vez considera más justos los impuestos, ya que con ellos se trata de lograr una mejor distribución de la carga tributaria.

Por lo que ya hemos considerado, pensamos que con el otorgamiento de exenciones se rompe con los principios de proporcionalidad y equidad, debido a las siguientes consideraciones:

Si hemos expresado que las exenciones son un privilegio que se otorga de manera personal y concreta a una persona o a un grupo determinado de ellas, con esto no se está comprendiendo de la misma forma a los sujetos que están en una misma situación. Es decir, que se establecen cuotas distintas o exenciones para una misma capacidad contributiva, con lo que el impacto del impuesto es desigual. La carga tributaria es mayor para algunas personas, mientras que otras, con la misma fuente de ingresos, no contribuyen.

Si se busca que los impuestos sean proporcionales y equitativos, para lograr una mayor justicia en los mismos, el impacto del tributo a los contribuyentes debe ser igual si existen igualdad de circunstancias, y no hacer distinciones que obedecen a políticas económicas contrarias al orden jurídico.

En resumen, podemos decir que a una misma capacidad contributiva debe de corresponder una misma cuota del impuesto o una misma carga tributaria, por lo que es necesario comprender a todos los que están en igual situación. De no ser así, se violarían los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos, como sucede con las exenciones.

C A P I T U L O I I I

LAS EXENCIONES EN NUESTRO SISTEMA JURIDICO

En el desarrollo del presente capítulo haremos un análisis de las exenciones de impuestos en base a nuestro sistema jurídico actual, en virtud de que consideramos necesario estudiar, específicamente, los casos que hemos considerado como exenciones y la regulación que de los mismos se ha establecido.

Relacionaremos las ideas que se han venido expresando en el presente estudio con las de la propia legislación mexicana, así como con el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el objeto de precisar en diversas leyes los casos de exención contenidos en ellas. Comenzaremos por analizar lo relativo a las exenciones dentro del Código Fiscal de la Federación en vigor.

1.- REGULACION DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Dentro del Código Fiscal encontraremos toda una regulación específica que determina tanto lo relativo a las disposiciones generales en materia fiscal, como lo que se refiere a la parte procesal del mismo, hallándose en él disposiciones que tienen relación con las exenciones de impuestos.

Inicialmente el propio artículo primero del Código, en su párrafo tercero, establece: "Los estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados".

Consideramos que dentro de dicho artículo existe una contradicción, en virtud de que, inicialmente, se refiere a que en caso de reciprocidad los estados extranjeros no están obligados a pagar impuestos, y posteriormente, habla de que esto es una exención, - consideraciones ambas que son muy distintas.

Desde el inicio del presente estudio expresamos que, para que pudiera existir una exención, debería de darse primero la obligación de pagar el impuesto, es decir, que el impuesto se dé con todos y cada uno de los elementos que lo integran, ya que no se puede exentar o dispensar de una obligación que no existe.

En el caso a que se refiere el párrafo que analizamos, se establece que los estados extranjeros no están obligados a pagar impuestos, o sea, que no hay obligación preexistente que dispensar. En todo caso, dichos sujetos no son exentos, sino que no son causantes.

Consideramos que sería conveniente suprimir la palabra exención en la redacción de este artículo, ya que el hablar de que no existe obligación y el hacerlo de exención, es denotar cosas distintas.

El párrafo cuarto del propio artículo primero a su vez establece: "Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las -- otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias - leyes".

Estimamos que con los aspectos ya mencionados se aclara este párrafo, esto es en el sentido de que una persona que no esté -- obligada a pagar contribuciones no significa que este exenta, y -- que, por lo tanto, sólo se obliga a lo que la ley establezca en -- forma expresa.

Cuando una persona no se coloca en la situación que la ley -- señale, de manera general, abstracta e impersonal como hecho generador de un crédito fiscal, no se encuentra obligada a pagar dicha contribución.

Por otra parte, dentro del Título III del Código, en lo referente a las Facultades de las Autoridades Fiscales, el artículo - 39 establece en sus fracciones I y III: "Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: "

" I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazos, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por -- fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias".

" III. - Conceder subsidios o estímulos fiscales".

Podemos observar que en este artículo se establecen diversos aspectos importantes, los cuales se relacionan con las exenciones, por lo cual vamos a analizarlo en partes.

Primeramente se establece que las resoluciones del Ejecutivo Federal deben ser de carácter general. Como ya se ha explicado, - esto significa que se comprenda por igual a todas aquellas personas que se encuentren en una misma situación frente a un mismo impuesto, y que, por lo tanto, no se puede gravar o eximir del pago de un impuesto, a una o varias personas determinadas en forma individual.

Con fundamento en lo anterior podemos afirmar que cualquier resolución expedida por el Ejecutivo Federal con base en este artículo, debe cumplir con el principio de generalidad, ya que, de no ser así, dicha resolución estaría afectada de inconstitucionalidad.

Por lo que se refiere a las facultades que tiene el Ejecutivo para emitir resoluciones en materia Fiscal, éstas tienen como fundamento legal los artículos 89 en su fracción I y el artículo 92 de la Constitución Federal. Estos artículos establecen lo siguiente: "Artículo 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes: "

"I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia; "

"Artículo 92. Todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Ordenes del Presidente, deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe del Departamento Administrativo a que él asunto corresponda, y sin estos requisitos no serán obedecidos".

Conforme a lo señalado por estos artículos, el Ejecutivo Federal está facultado para "proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia", y esto lo puede hacer a través de "Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Ordenes", con lo cual se establece la facultad reglamentaria.

Esto significa que el Ejecutivo, para poder cumplir con lo -

dispuesto por el artículo 89 fracción I, sólo podrá expedir Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Ordenes.

La facultad reglamentaria concedida al Ejecutivo ha suscitado controversias, en el sentido de que se invaden las funciones del Poder Legislativo, pero esto se ha justificado por la necesidad que existe de detallar con mayor rapidez y eficacia las leyes expedidas por el Congreso.

Los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Ordenes expedidas por el Ejecutivo tienen como finalidad el detallar, aclarar y hacer posible la aplicación práctica de la ley, pero también tienen como límite el no poder exceder ni contrariar las disposiciones consagradas en ella. Esto significa que un reglamento no puede ir más allá de lo que la propia ley señala, ni oponerse a lo establecido por la misma.

Al respecto MARGAIN MANAUTOU explica: "Como el reglamento es expedido por el poder Ejecutivo, que carece de facultades para imponer cargas a los particulares, su potestad jurídica y de mando consiste en hacer posible la aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclararlas, regular la materia que ésta le autoriza, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados".

"La doctrina está acoorde en que las disposiciones reglamentarias deben ajustarse en todo a los preceptos de la ley que trate de reglamentar, sin ampliar ni restringir los postulados de las mismas, toda vez que la facultad reglamentaria es una fuente secundaria de derecho que se encuentra subordinada a la fuente primaria, que es la ley, y no tiene otro objeto que determinar su forma de aplicación y particularismo en concreto, por lo tanto, la ley, el contenido de la ley expresa y literal, constituye el límite de validez de los reglamentos y si éstos van más allá de lo preceptuado por la ley, se convierten en ordenamientos ilegales e inaplicables" (1).

Aquí el autor señala los límites a los cuales debe ceñirse el Ejecutivo para expedir un Reglamento, y la subordinación de éstos a la ley, por lo que si un Reglamento no reúne estos aspectos, -

(1) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Ob. Cit. pág. 136.

sería ilegal.

Además de los Reglamentos el Ejecutivo puede emitir Decretos, Acuerdos y Ordenes, los cuales deben de apegarse también al orden jurídico establecido para poder ser considerados como legales.

Hemos considerado conveniente hacer estas aclaraciones en -- virtud de que el artículo 39 del Código Fiscal, en su fracción I, faculta al Ejecutivo para "Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios...", siendo que dichas facultades no lo corresponden.

Es inegable que el Ejecutivo puede emitir Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Ordenes conforme a las facultades que le otorga la Constitución, pero lo que no puede hacer es excederse en el uso de esas facultades y contrariar el orden jurídico, como sucede con el otorgamiento de exenciones.

El Ejecutivo, por sí sólo, no puede expedir reglamentos o decretos sobre materias que corresponden exclusivamente al Congreso, ya que dichos Reglamentos y Decretos deben de regirse por los principios de "reserva de la ley" y el de "preferencia de la ley".

Con respecto a estos principios, DE LA GARZA explica: "Según el principio de la reserva de la ley, el Presidente, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, como son en materia tributaria, los hechos imponibles, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones, - etc. La violación de este principio trae como consecuencia la inconstitucionalidad del Reglamento y por consecuencia su impugnabilidad por medio del juicio de amparo" (2).

Con base en este principio podemos afirmar que cualquier Reglamento o Decreto expedido por el Ejecutivo, en el cual se otorguen exenciones, estará afectado de inconstitucionalidad, en virtud de que esta materia es exclusiva del Congreso.

Por lo que hace al principio de "preferencia de la ley", este consiste básicamente en las ideas que hemos venido expresando, en el sentido de que ningún reglamento puede ir más allá de lo que

(2) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 34.

la ley señala, ni contrariar las disposiciones en ella establecidas.

El propio DE LA GARZA señala: "El 'principio de la preferencia de la ley' proclama que las disposiciones de un reglamento no pueden válidamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas en la ley que se reglamenta" (3).

En este orden de ideas, consideramos que el Ejecutivo Federal no se encuentra facultado jurídicamente para otorgar exenciones y, aunque así lo señala el artículo 39 del Código Fiscal para los casos que menciona, se contraría el orden jurídico debido a los motivos ya expuestos.

Aunando con los aspectos que hemos venido mencionando, estimamos pertinente preguntarse ahora, ¿Es obligación del Estado cobrar el crédito fiscal o puede disculpar al contribuyente de dicho pago?.

Esta pregunta es en virtud de que, si se pretende facultar al Ejecutivo para otorgar exenciones ¿No sería esto incurrir en el incumplimiento de una obligación?.

Sabemos que dentro del Derecho Fiscal existen derechos y obligaciones tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo, por lo que consideramos que una de esas obligaciones, a cargo del sujeto activo del crédito fiscal, es la de cobrar los créditos.

En este sentido se han manifestado diversos autores como MARGAIN MANAUTOU, al hablar acerca de la remisión en el Derecho Privado, señala: "En el Derecho Tributario no existe una figura jurídica semejante, pues el sujeto activo tiene como obligación principal la de cobrar los créditos fiscales. Carece de facultades para perdonar el pago de los créditos ya vencidos o por vencerse, así como de los accesorios que son los recargos y sanciones" (4).

Estas ideas consideramos que son correctas, en virtud de que una figura jurídica de Derecho Privado como lo es la remisión, no es aplicable en materia Fiscal. La relación tributaria es una relación ex lege, que no nace ni termina por la voluntad de las partes como en el Derecho Civil.

(3) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 35.

(4) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Ob. Cit. pág. 283.

La obligación del sujeto activo de cobrar los créditos fiscales existe y no puede renunciarse a ella sin incurrir en responsabilidad.

FLORES ZAVALA, afirma en este sentido: "Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: Principal y secundarias: "

"La principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, por que no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Es establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que está prohibida tanto por la Constitución como por la ley ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto a los demás; por otra parte, ese acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que pueda causar" (5).

Aquí el autor menciona dos aspectos muy importantes; el primero es el establecer que el cobro de los impuestos por parte del sujeto activo, no es potestativo, sino que es una obligación. Por lo tanto el incumplimiento de esa obligación es causa de responsabilidad.

El segundo aspecto es el considerar el perjuicio que ocasiona el Estado a los contribuyentes en general, en virtud de que, con el otorgamiento de exenciones, se les aumenta la carga tributaria, para compensar los ingresos de los que no pagan. Esto último lo analizaremos más a fondo en la parte final del presente estudio.

Por lo que respecta a la fracción III del propio artículo 39 del Código, en la que se faculta al Ejecutivo para "Conceder subsidios o estímulos Fiscales", consideramos que dichos subsidios y estímulos deben otorgarse siempre de conformidad con lo dispuesto

(5) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 57.

por nuestra legislación, sin contravenir las propias leyes y mucho menos lo señalado por la Constitución, como sucede con las exenciones.

En resumen podemos afirmar que el Ejecutivo Federal no está facultado para otorgar exenciones, debido a las siguientes consideraciones:

1.- Por el principio de preferencia de la ley, las disposiciones expedidas por el Ejecutivo no pueden contrariar ni sobrepasar lo que la ley señala, ya que, de no ser así, dichas disposiciones serían consideradas ilegales.

2.- Por el principio de reserva de la ley el Ejecutivo no puede expedir Reglamentos, Decretos, Acuerdos u Ordenes en materia de exenciones, por ser esta competencia exclusiva del Congreso.

3.- El Ejecutivo no puede dispensar del pago de impuestos a los contribuyentes, en virtud de que es obligación del sujeto activo cobrar los créditos fiscales, por lo que el incumplimiento de dicha obligación trae como consecuencia una responsabilidad.

2.- REGULACION EN OTRAS LEYES

En nuestro sistema jurídico podemos encontrar una gran cantidad de exenciones de impuestos, no obstante la prohibición expresa contenida en el artículo 28 Constitucional. Nuestro orden normativo encuentra contempladas las exenciones a través de Leyes, Decretos, Acuerdos, Declaratorias Generales y Particulares de exención y más recientemente mediante las llamadas "Resoluciones Particulares".

Dada la importancia que tiene el hecho de analizar las exenciones de impuestos dentro de nuestra legislación, consideramos conveniente hacer dos aclaraciones previas.

Primeramente, y debido a la gran cantidad de Leyes, Decretos, Acuerdos, Declaratorias y Resoluciones que contienen exenciones, nos abocaremos a estudiar aquellas que consideramos de mayor importancia, así como también las que conceden dichas exenciones de -

manera más significativa.

La segunda aclaración es el hecho de que vamos a referirnos - en forma específica a aquellos casos que hemos considerado como -- exenciones dentro del presente estudio. En el capítulo I analizamos la naturaleza jurídica de las exenciones y distinguimos los casos que constituyen propiamente una exención de impuestos, de aquellos en los que en realidad no existe.

Por tales motivos, y sin desconocer que nuestra legislación - menciona algunos casos como exención sin que propiamente lo sean, realizaremos el presente estudio con apoyo en los argumentos ya - expuestos.

Uno de los ordenamientos más importantes en materia Fiscal, - es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dentro de la cual se contemplan diversos casos de exención.

Esta ley regula en su Título III lo relativo a las Personas - Morales con fines no lucrativos y establece: "Art. 68.- Para efectos de esta ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos las sociedades y asociaciones civiles, las sociedades cooperativas, las sociedades de inversión y en general las personas morales distintas de las comprendidas en el título II de esta ley. - Las personas morales con fines no lucrativos no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo lo dispuesto en el último párrafo del artículo 73 de esta ley, y sus integrantes deberán considerarse como ingresos sujetos a dicho impuesto, los que obtengan las - citadas personas morales, inclusive aquellos que no han sido distribuidos, siempre que se trate de remanente distribuible en los - términos de este título".

"Las personas morales con fines no lucrativos, determinarán - el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes, sumando los ingresos obtenidos en este período, a excepción de los señalados en el artículo 77 de esta ley y de - aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, y efectuando las deducciones respectivas, para ello aplicarán las disposiciones del título IV de la presente ley".

Dentro de este artículo se considera que las personas morales con fines no lucrativos no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo lo que dispone el artículo 73 de la propia ley, -- que en su párrafo último a su vez señala: "Las personas a que se refiere este artículo y las señaladas en el artículo 70 de esta ley, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta, cuando perciban ingresos por concepto de dividendos o utilidades pagadas por sociedades residentes en el país. En este caso la retención del 42% que se les efectúe tendrá el carácter de pago definitivo".

Como podemos observar, por una parte se establece que dichas personas morales no son contribuyentes de dicho impuesto, y por la otra se plantea la posibilidad de que obtengan ingresos por concepto de dividendos o utilidades.

En el caso de las sociedades civiles no existe este problema, pero consideramos que esta posibilidad se podría aplicar al caso específico de las sociedades cooperativas, quienes no sólo tendrían la obligación de retener el impuesto, sino de pagar el mismo por concepto de ingresos. En este caso si no se grava a la sociedad, como persona moral, sí sería posible hacerlo en forma individual por dicho concepto.

El artículo 71 de la propia Ley, hace mención a lo anterior y establece: "En el caso de las sociedades cooperativas de producción, los ingresos que de las mismas perciban sus socios se asimilarán a ingresos por salarios en los términos del Capítulo I del título IV de esta ley. Los ingresos en crédito que obtengan las cooperativas se declararán y se calculará el impuesto que les corresponde hasta el año de calendario en que sean cobrados".

Efectivamente, el Capítulo I del título IV hace referencia a los ingresos percibidos por los socios de las cooperativas, estableciendo en su Art. 73.- " Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la termina

ción de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, - se asimilarán a estos ingresos los siguientes".

"II. Los rendimientos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, incluyendo los anticipos".

De los artículos anteriores podemos desprender que, aunque - no se grava a las cooperativas como personas morales, sí se establece el Impuesto Sobre la Renta a los socios en virtud de los ingresos por rendimientos. Pero aquí nos enfrentamos a un problema, y este es el hecho de que en ambos artículos sólo se refieren a - las sociedades cooperativas de producción, y no hacen mención de las cooperativas de consumo.

Por tal motivo consideramos que a este último tipo de sociedades no les resulta aplicable lo anterior, y en todo caso tendríamos que atenernos a lo señalado en las disposiciones generales de la propia Ley.

A este respecto, el artículo 77 fracción XVIII de la Ley señala: "No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos".

"XVIII. Los que obtengan los ejidatarios y comuneros por la - producción agropecuaria, silvícola o pesquera y los que perciban - los miembros de asociaciones, cooperativas, sociedades, uniones y mutualidades y otros organismos semejantes, en los términos de la Ley Federal de Reforma Agraria, de la Ley General de Crédito Rural y demás ordenamientos aplicables en materia de crédito rural y - agrícola".

Consideramos que en el caso específico que se menciona, nos - encontramos ante una exención de impuestos en lo que a cooperativas se refiere, en virtud de que a las de consumo no se les grava en - forma colectiva, como persona moral, ni en forma individual, aún - existiendo la posibilidad de percibir ingresos por concepto de rendimientos.

Por otro lado, dentro de las reformas más recientes a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el año 1985, encontramos otro caso de exención con la cual se pretende estimular la construcción de -

viviendas nuevas de tipo medio.

El artículo Noveno de la Ley que establece, Reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para 1985, en su párrafo sexto establece: "Las personas físicas y morales residentes en - - México que enajenen inmuebles durante los años de 1985, 1986, 1987, 1988 y 1989 no pagarán impuesto sobre la renta por la obtención - de los ingresos que resulten con motivo de la enajenación, siempre que reúnan los siguientes requisitos".

"I.- Que el importe de la enajenación se invierta en su totalidad en territorio Nacional, dentro del año siguiente, en la construcción o adquisición de viviendas nuevas de tipo medio o de interés social que destinen al arrendamiento por lo menos durante los cinco años siguientes a su terminación. Cuando antes del vencimiento del plazo de cinco años, la vivienda se destine a un uso distinto de casa habitación, se deje de arrendar o bien se enajene, los contribuyentes deberán pagar el impuesto causado en la enajenación del inmueble al que correspondió este estímulo, más los recargos de ley y calculados a partir de la fecha en que se enajenó el inmueble por el que no se pagó el impuesto".

"II.- Que cumplan con los requisitos de información y control que establezca la Secretaría de Hacienda mediante disposiciones de carácter general".

"III.- Que garantice el interés fiscal, en los términos de las disposiciones correspondientes".

"Para los efectos de este artículo se incluye como vivienda - de tipo medio o de interés social aquella cuya superficie construida no exceda de 90 metros cuadrados, sin considerar las áreas comunes. No se considerará vivienda nueva los inmuebles destinados a - otros fines que se transformen en vivienda".

"Los contribuyentes a que se refiere este artículo que hubieran invertido en viviendas nuevas, tipo medio o de interés social durante el año de 1984, podrán gozar de los estímulos a que se refiere este artículo, siempre que dichas viviendas no hubieran sido ocupadas con anterioridad al 1° de noviembre de 1984 y cumplan con

Los demás requisitos de este artículo".

Este es un caso de exención por virtud de la cual se pretende fomentar la construcción de viviendas de tipo medio o de interés social, pero consideramos que, además de ser contraria al texto -- Constitucional, es difícil que funcione.

Es de reconocerse la importancia que tiene el solucionar el problema de vivienda en nuestro país, pero esta exención es muy -- limitativa. Se limita el destino del importe de la enajenación, el tiempo en que se debe invertir, el destino del inmueble que debe ser el arrendamiento, el tiempo en que se debe arrendar, el no poder enajenar el bien y los metros de superficie construida.

Por virtud de estas consideraciones estimamos que, además de ser inconstitucional dicha exención, no representa ayuda para la solución del problema de vivienda, pues el contribuyente puede -- optar por pagar el impuesto e invertir en algo que le resulte más atractivo y con mayor libertad de disposición.

Por lo que se refiere a otras Leyes, en la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, encontramos un caso de exención en favor de la Industria Automotriz, con el objeto de fomentar la exportación definitiva de automóviles.

El artículo 8° establece: "No se pagará el impuesto establecido en esta ley, cuando los automóviles se exporten con carácter definitivo en los términos de la Legislación Aduanera".

Igualmente en la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Azúcar, Cacao y otros bienes, se contemplan exenciones por su adquisición e importación: "Art. 2°. No se pagará el impuesto por la adquisición o por la importación de los siguientes bienes: "

" I. El azúcar, mieles incristalizables y mieles asimiladas -- provenientes de caña, remolacha o sorgo, así como el alcohol y las cabezas y colas obtenidas por destilación de mostos fermentados -- provenientes de carbohidratos, siempre que sean adquiridos o importados por Azúcar, S.A. de C.V."

" II. El cacao y productos derivados de su industrialización que adquieran o importe la Comisión Nacional del Cacao".

" III. El ixtle de palma o de lechuguilla que adquiriera o importe la Federación Regional de Sociedades Cooperativas de Venta en común de Productos Forestales, La Forestal, F.C.L."

Podemos observar que las exenciones concedidas en el artículo anterior no sólo se refieren a los productos mencionados, sino que se otorgan a favor de ciertos tipos de organización comercial como Azúcar, S.A., la Comisión Nacional del Cacao y la Federación Regional de Sociedades Cooperativas de Venta en común de Productos Forestales, La Forestal, F.C.L.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, - en sus artículos 8º y 13º, conceden exenciones para las enajenaciones e importaciones que se mencionan.

El artículo 8º establece: "No se pagará el impuesto establecido en esta ley, en las enajenaciones siguientes:"

" I. Jugo de fruta".

" II. Aguamiel y productos derivados de su fermentación".

" III. En la primera enajenación de aguardiente regional, incluso cuando ésta se efectúe al público en general".

" IV. Las que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea productor, envasador o importador de los bienes que enajena, así como las del comerciante en que la mayor parte del importe de sus enajenaciones proviene de las que realiza a personas que no formen parte de dicho público. No se considera enajenación al público en general aquella en que se traslade en forma expresa y por separado este impuesto y el del valor agregado. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a la enajenación de gasolina y diesel"

" V. Cigarros elaborados por fabricantes cuyo volumen total de producción sea inferior a 40,000.00 cajetillas anuales, que utilicen exclusivamente tabacos producidos en el país, en todas sus marcas y que el origen de éstas sea también nacional".

" VI. Gas avión, a excepción de las que realice Petróleos Mexicanos".

En el capítulo relativo a la importación de bienes de la - -

propia ley se establece: "Art. 13. No se pagará el impuesto establecido en esta ley, en las importaciones siguientes: "

" I. Las que en los términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o - transbordo".

" II. Los efectuados por pasajeros en los términos de la legislación aduanera y por las misiones diplomáticas acreditadas en México, con los controles y limitaciones que mediante disposiciones de carácter general, en su caso, establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

"La de los bienes señalados en las fracciones I y II del artículo 8º de esta ley".

Como podemos observar, una de las Leyes que regulan en forma más significativa, y de la cual se hace mención, es la Ley Aduanera, dentro de la cual se contemplan ciertos casos de exención al Comercio exterior por las importaciones y exportaciones de mercancías.

El capítulo segundo de la Ley aduanera se refiere a la afectación de mercancías y exenciones, señalando en su artículo 46: " No se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de las siguientes mercancías":

" I.- Las exentas conforme a las leyes de los impuestos generales de importación y de exportación y a los tratados internacionales".

" II.- Las que requieran los organismos descentralizados de la administración Pública federal con el propósito directo de satisfacer el abasto de productos de primera necesidad, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

" III.- Los vehículos destinados a servicios internacionales para el transporte de carga o de personas, así como sus equipos propios e indispensables".

"No quedan comprendidos en el párrafo anterior los vehículos que en el propio territorio nacional sean objeto de explotación comercial, los que se adquirieran para usarse o consumirse en el país, ni los que se destinen a consumo o uso en el extranjero".

"El reglamento de esta ley determinará la distancia máxima a que en las poblaciones fronterizas podrán internarse los vehículos al amparo del primer párrafo de esta fracción y señalará los requisitos que habrán de cumplirse cuando se trate de rebasar esa distancia".

"IV.- Las nacionales que sean indispensables, a juicio de las autoridades aduaneras, para el abastecimiento de los medios de transporte que efectúen servicios internacionales, así como las de rancho para transportes y pasajeros, excepto los combustibles que tomen las embarcaciones de matrícula extranjera".

"V.- Las destinadas al mantenimiento de las aeronaves propiedad de las empresas nacionales de aviación que presten servicios internacionales y estén constituidas conforme a las leyes respectivas".

"VI.- Los equipajes de pasajeros en viajes internacionales".

"VII.- Los menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados, que los mismos hayan usado durante su residencia en el extranjero, así como los instrumentos científicos y las herramientas cuando sean de profesionales y las herramientas de los obreros y artesanos, siempre que las mercancías a que se refiere esta fracción no rebasen el número y valor que señale el reglamento. No quedan comprendidas en la presente exención las mercancías que los interesados hayan tenido en el extranjero para actividades comerciales o industriales, ni las reguladas por la ley del Registro Federal de Vehículos".

"Esta exención se aplicará con las mismas excepciones a los emigrantes y a los extranjeros que hayan residido en México y que regresen definitivamente al exterior".

"Para los efectos anteriores se entiende por repatriado, al nacional que hubiese residido en el extranjero por más de un año,

lapso que será de seis meses para los trabajadores contratados en el extranjero en los términos del realmento".

"VIII.- Los que importen los habitantes de poblaciones fronterizas para su consumo, siempre que sean de la clase, valor y cantidad que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

"Cuando así lo exijan las necesidades de los residentes de dichas poblaciones y la dificultad para que productos nacionales concurren en ellas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, escuchando la opinión de las autoridades competentes y de productores agropecuarios, podrá señalar la clase y cantidad de las mercancías que los centros comerciales, las cooperativas y el comercio organizado establecido en las citadas poblaciones, pueden importar sin el pago de los impuestos a la importación".

"IX.- Las destinadas a fines culturales de enseñanza, de investigación o de servicio social que importen o exporten instituciones de beneficencia, docentes o científicas no lucrativas mexicanas, siempre que se compruebe previamente que formarán parte del patrimonio de las mismas".

"X.- El material didáctico que reciban estudiantes inscritos en planteles del extranjero, exceptuando aparatos y equipo de cualquiera clase, ya sean armados o desarmados".

"XI.- Las remitidas por Jefe de Estado o gobiernos extranjeros a la Federación, Estados y Municipios, así como a establecimientos de beneficencia o de educación, y".

"XII.- Los artículos de uso personal de extranjeros fallecidos en el país y de mexicanos cuyo deceso haya ocurrido en el extranjero".

El artículo 58 de la propia ley, establece lo relativo al impuesto sobre importaciones temporales de maquinaria, equipo, vehículos y animales para exportación lucrativa, y contempla un caso de exención en su párrafo cuarto que señala: "No se pagará el impuesto a que este artículo se refiere en las importaciones temporales que se efectúan para la industria maquiladora o las que se realicen para exportaciones o espectáculos públicos patrocinados

por entidades públicas o por instituciones de beneficencia, educativas o culturales, que cuenten con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

En relación con las propias importaciones temporales de mercancía previstas en la Ley, los artículos 79 y 88 se refieren a dos casos de exención.

El artículo 79 fracción I, establece: "Las importaciones temporales de mercancías de procedencia extranjera se sujetarán a lo siguiente:"

"I.- No se pagarán los impuestos al comercio exterior, excepto cuando las mercancías consistentes en maquinaria, equipos, - - vehículos y animales vivos importados temporalmente para su explotación lucrativa a que se refiere el artículo 58".

Por su parte el artículo 88 señala: "Se entiende por depósito industrial la importación temporal de mercancías extranjeras - para que en sus recintos adicionales se efectúen procesos de transformación, elaboración o reparación, sin el pago de los impuestos al comercio exterior correspondientes, siempre que los productos restantes se exporten".

En relación con las exportaciones temporales, se señala en el artículo 90: "La exportación temporal de mercancías nacionales o nacionalizadas se sujetarán a lo siguiente:"

"I.- No se pagarán los impuestos al comercio exterior".

En este último caso, se exime de impuesto a la exportación de mercancías por el hecho de ser temporal, y se presupone que dichas mercancías retornan al país.

El artículo 95, contempla las exenciones por la importación para reposición de existencias y establece: "Se entiende por importación para reposición de existencias el régimen aduanero por el cual se permite la entrada al país, sin el pago de los impuestos a la importación, de mercancías idénticas por su calidad y características técnicas y arancelarias, a aquellas que con anterioridad se importaron definitivamente y que fueron incorporadas

a productos nacionales que se explotaron también definitivamente".

Otro caso de exención contenido en la Ley, es el que señala - el artículo 99 que establece: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como excepción a lo dispuesto en el artículo 96, podrá autorizar el establecimiento de depósitos fiscales en aeropuertos internacionales para la explotación y venta de mercancías extranjeras y nacionales, sin el pago de impuestos al comercio exterior, siempre que las ventas se hagan a pasajeros que salgan del país directamente al extranjero, por la vía aérea y las lleven consigo".

Por lo que hace a las llamadas Zonas Libres, la propia Ley - Aduanera en sus artículos 107, 108 y 112, establece exenciones para los casos de introducción de mercancías a dichas zonas, para la exportación de mercancías producidas en ellas, así como para los casos de reexpedición al resto del país respectivamente.

El artículo 107 señala: "Las mercancías extranjeras podrán -- introducirse a las zonas libres, sin el pago de los impuestos a la importación, siempre que no sean similares a las de producción nacional que concurren a las mismas".

"La Secretaría de Comercio, previa opinión de la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público, determinará por medio de disposiciones de carácter general, cuales son las mercancías extranjeras designadas a las zonas libres que deberán quedar gravadas, restringidas o prohibidas".

"Artículo 108. - Las mercancías nacionales que se extraigan -- del territorio nacional y se hayan producido en las zonas libres, o bien transformado, elaborado o reparado en ellas mediante procesos industriales, se podrán exportar sin el pago de los impuestos respectivos, previa comprobación de tales circunstancias y mediante constancia que expida la autoridad competente".

"Artículo 112. - Como excepciones a lo dispuesto en el artículo 110 de esta ley, no causarán impuestos de importación las reexportaciones de las zonas libres al resto del país de:"

"I. - Las mercancías de procedencia extranjera por las que - -

hayan sido pagados al ser introducidos a una zona libre, pero si existe diferencia entre los impuestos cubiertos y los que se causen con motivo de la reexpedición, deberán pagarse".

" II.- Los envases comunes extranjeros o las materias primas - extranjeras importadas para su fabricación, siempre que sean empleados para envasar productos naturales o elaborados dentro de las zonas libres".

" III.- Las materias primas o mercancías extranjeras que formen parte integrante de un producto transformado, elaborado o reparado por medio de procedimientos de carácter industrial dentro de una zona libre, siempre que se llenen los siguientes requisitos: "

"a) Que el artículo transformado, elaborado o reparado no sea producido por industrias nacionales del resto del país".

"b) Que la industria nacional del resto del país no lo produzca en cantidad suficiente para satisfacer la demanda en la República "

"En estos casos, deberá obtenerse previamente la autorización de las autoridades competentes, y "

" IV.- Los equipajes pertenecientes a los pasajeros procedentes de dichas zonas, con destino al resto del país y sus menajes - de casa usados, siempre que hayan residido por más de un año en la zona libre y comprueben que el mobiliario fue adquirido cuando menos seis meses antes de que se pretenda reexpedirlo".

Consideramos necesario hacer la aclaración que la fracción I, de este artículo 112, a diferencia de las demás, no constituye propiamente una exención en virtud de que si se cubrieron los impuestos o se pagó la diferencia por la reexpedición, con esto se está contribuyendo ya al gasto Público.

Además de las Leyes que hemos venido estudiando, consideramos de importancia el analizar algunas otras regulaciones que, aunque no son Leyes Fiscales, si contienen significativamente casos de exenciones de impuestos y en coordinación con la Secretaría de Hacienda se han expedido.

Dentro de las Leyes que consideramos más importantes se encuentran la Ley General de Sociedades Cooperativas y la Ley de Fomento

de Industrias Nuevas y Necesarias, resaltando estas en virtud de -- que se han otorgado una grdn cantidad de exenciones basadas en -- ellas.

Aún con que dichas leyes no son propiamente leyes Fiscales, -- en el contenido de las mismas se otorgan facultades a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para otorgar franquicias, motivo por el cual se conceden las exenciones.

Por lo que hace a la Ley General de Sociedades Cooperativas, el Título cuarto de la misma se refiere a los Impuestos y protección a los organismos cooperativos, estableciendo: "Artículo 78.- Todos los actos relativos a la constitución, autorización y registro de las sociedades cooperativas y de las federaciones y confederaciones, estarán exentos del impuesto del timbre".

Actualmente ya no existe el Impuesto del Timbre, pero se les exento durante mucho tiempo del mismo hasta su derogación.

El artículo 79 señala: "Los certificados que expida la Secretaría de Relaciones Exteriores conforme a la Ley Orgánica de la -- fracción I del artículo 27 Constitucional y su reglamento, a los -- extranjeros que ingresen a las sociedades cooperativas, no causarán impuesto alguno".

Este caso específico de exención consideramos que, además de ser contrario al texto Constitucional, no reditúa ningún beneficio a la economía nacional y sólo se otorga a los extranjeros.

El artículo 80 de la Ley se refiere a las facultades de la -- Secretaría de Hacienda para otorgar exenciones y establece: "Para -- la debida protección y desarrollo de los organismos cooperativos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en materia fiscal, y las demás dependencias del Ejecutivo Federal, y las autoridades en general, les otorgarán franquicias especiales, dictando al efecto los decretos y acuerdos que procedan".

Con posterioridad a la expedición de esta ley, se dictó un -- Decreto en el cual se amplían las exenciones a las cooperativas. Este Decreto, publicado en el Diario Oficial de la Federación el -- 30 de diciembre de 1938, establecía: "DECRETO que concede exención

de impuestos a las Sociedades Cooperativas",

"Artículo 1º- Las sociedades cooperativas legalmente constituidas estarán exentas por el término de cinco años de los siguientes impuestos:"

"1.- Sobre producción e introducción de energía eléctrica".

"2.- Del timbre".

"3.- Sobre fondos mineros".

"4.- Sobre producción de metales y compuestos metálicos".

"5.- Sobre uso y aprovechamiento de aguas federales".

"6.- Sobre pesca y buceo".

"7.- Sobre caza".

"8.- Sobre la renta".

"La exención del impuesto sobre la renta será permanente".

"Las exenciones de impuestos a que éste artículo se refiere no comprenderán las de las participaciones que se otorgan a los Estados, Territorios, Distrito Federal y Municipios, en las leyes -- conforme a las cuales se recauden impuestos Federales".

Como podemos observar, se han otorgado gran cantidad de exenciones a las cooperativas, pero lo más significativo es el que se les exente del Impuesto Sobre la Renta en forma permanente. Esto es, que cualquier sociedad cooperativa puede gozar de privilegios a partir de que se constituye como tal.

Por lo que respecta a la segunda Ley que mencionamos, que es la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, la consideramos de gran importancia dado que una cantidad enorme de exenciones de impuestos se han otorgado con base en ella.

Esta Ley tiene como finalidad el fomentar a las industrias -- consideradas como nuevas o necesarias, a través del otorgamiento de franquicias fiscales. Esto ha dado origen a que se expidan las llamadas "Declaratorias Generales de Exención" y las "Declaratorias Particulares de Exención", las cuales en la actualidad suman ya una cantidad enorme.

El artículo 1º de dicha Ley, establece lo relativo al objeto de la misma y señala: "El objeto de la presente ley es el fomento

de la industria nacional mediante la concesión de franquicias fiscales que estimulen el establecimiento de nuevas actividades industriales y el mejor desarrollo de las existentes. Tales franquicias se otorgarán a las industrias que conforme a esta misma ley sean calificadas como nuevas o necesarias, las que a su vez se dividirán en básicas, semibásicas o secundarias para definir la duración de las franquicias".

En este mismo artículo, el párrafo último se refiere a las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y establece: "Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fijar, oyendo la opinión de la Secretaría de Economía, las exenciones o reducciones de impuestos que deban concederse".

Dentro de la propia ley se establece lo que se debe de entender por Industria Nueva y lo que se entiende por Industria Necesaria. Se consideran como nuevas aquellas que manufacturen o fabriquen mercancías que no se produzcan en el país, y por necesarias las que manufacturen o fabriquen mercancías que se produzcan en cantidad insuficiente.

Consideramos importante hacer esta aclaración, en virtud de que se ha generalizado la práctica de otorgar exenciones a industrias de nueva creación considerandolas como nuevas, sin que lo sean para efectos de esta Ley.

En relación con las ya mencionadas Declaratorias Generales y Particulares de exención, el artículo 12 menciona lo relativo a las solicitudes y procedimientos ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el párrafo tercero señala: "Si los acuerdos que recaigan a las solicitudes conceden franquicias, se expedirán declaratorias autorizadas por ambas Secretarías, que especifiquen las exenciones o deducciones de impuestos concedidos y las demás condiciones que deberán cumplir los beneficiarios para poder disfrutar de dichas franquicias. Las declaratorias se publicarán en el "Diario Oficial" de la Federación y en otros periódicos de gran circulación en el país".

Se puede deducir de lo anterior que el otorgamiento de las exenciones mencionadas se hace a petición del contribuyente, es decir, que se requiere de una solicitud en forma particular con lo que se está individualizando en forma indebida para concederlas.

En lo que hace al tiempo de duración de las exenciones, el artículo 15 establece: "Las exenciones o deducciones de impuestos a que esta ley se refiere, se concederán por un período de diez años a las industrias básicas, de siete años a las semibásicas y de cinco años a las secundarias".

Dentro de la ley se contempla la posibilidad de aumentar el tiempo de las exenciones hasta por cinco años más, así lo señala el párrafo quinto del artículo 15 que dice: "A las industrias básicas y a las semibásicas cuyas actividades sean de primordial importancia para el desarrollo económico del país, a juicio de las Secretarías de Economía y de Hacienda y Crédito Público, se les podrá otorgar prórroga, cuando la soliciten, del período de las franquicias que les hayan sido concedidas, por el tiempo que las mismas Secretarías estimen conveniente, sin exceder de cinco años, siempre que tal prórroga se pida al iniciarse el último año del expresado período".

Como se ha mencionado, en la actualidad son ya muchas las Declaratorias Generales y Particulares de exención expedidas conforme a esta Ley, con lo que se hace materialmente imposible citar todas ellas. Pero dada la importancia de las mismas transcribiremos algunos ejemplos de ellas:

"DECLARATORIA General de exención de impuestos número 271, para la fabricación de motocompresores integrales y sus partes con potencia de 440 a 3,000 C.F." (Diario Oficial de la Federación del 23 de Octubre de 1972.)

"DECLARATORIA General de exención de impuestos número 272, para la fabricación de ruedas de acero para carros de ferrocarril." (Diario Oficial de la Federación del 23 de octubre de 1972).

"DECLARATORIA General de exención de impuestos número 273, para la fabricación de mejoradores orgánicos de suelos, a partir del

beneficio de basuras". (Diario Oficial de la Federación del 23 de octubre de 1972).

"DECLARATORIA General de exención de impuestos número 309, -- para la fabricación de alzaválvulas para motores de combustión interna". (Diario Oficial de la Federación del 11 de febrero de 1975).

"DECLARATORIA General de exención de impuestos número 310, -- para la fabricación de forjas de muñones para ejes rígidos sin mecanismo diferencial, traseros y no direccionales de vehículos auto motores". (Diario Oficial de la Federación del 11 de febrero de 1975).

Podemos observar que las Declaratorias Generales están numeradas y que son una gran cantidad de ellas, pero las Declaratorias Particulares, aunque no esten numeradas, suman una cantidad mayor, Como ejemplos:

"DECLARATORIA Particular que exime de impuestos a Industria Eléctrica Automotriz, S.A., en la fabricación de bocinas eléctricas y neumáticas. (Diario Oficial de la Federación del 9 de enero de 1965).

"DECLARATORIA Particular que exime de impuestos a la empresa MO-CAR Internacional, S.A., en la fabricación de impulsores (Embrages) de motores de arranque, para vehículos automotores". (Diario Oficial de la Federación del 23 de noviembre de 1971).

"DECLARATORIA Particular que exime de impuestos a Siderúrgica Nacional, S.A., en la fabricación de tractores agrícolas". (Diario Oficial de la Federación del 24 de noviembre de 1971).

"DECLARATORIA Particular que exime de impuestos a la empresa Berg de México, S.A., en la fabricación de Cámaras de frenos de aire, tensor de ajuste, válvulas de descarga rápida y manita de acople para freno de aire". (Diario Oficial del 30 de noviembre de 1971).

"DECLARATORIA Particular que exime de impuestos a la empresa Suturas, S.A., en la fabricación de hilo para suturas quirúrgicas - absorbibles". (Diario Oficial de la Federación del 22 de mayo de 1972).

Esta Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, fue abrogada por un Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1975, sin embargo muchas de las exenciones otorgadas en base a ella, aún siguen vigentes.

Además de lo anterior, con posterioridad a la fecha de su abrogación se han seguido otorgando exenciones basadas en ella.

El Decreto de abrogación de la Ley señala: "DECRETO por el cual se abroga la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias"

"ARTÍCULO ÚNICO.- Se abroga la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias del 31 de diciembre de 1954, publicada en el "Diario Oficial" de 4 de enero de 1955".

Como parte importante del Decreto, mencionaremos los artículos Segundo y Tercero transitorios, ya que éstos dan las bases para que se sigan otorgando exenciones con posterioridad a la fecha de abrogación.

El artículo Segundo transitorio señala: "Las empresas que hayan obtenido franquicias fiscales conforme a la ley que se abroga, continuarán gozando de ellas hasta su terminación, sujetándose a las condiciones y plazos previstos en las declaratorias respectivas. La vigencia del cumplimiento de los requisitos y condiciones impuestos en las mencionadas declaratorias, así como la imposición de sanciones, en su caso, se regirán por lo dispuesto en los artículos correspondientes a la propia ley".

"TERCERO.- Aquellas solicitudes de franquicias fiscales que se hayan presentado en los términos de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, antes de entrar en vigor el presente Decreto, se tramitarán de acuerdo con lo que dispone dicha ley. Las que se resuelvan favorablemente quedarán sujetas a las condiciones y plazos que se fijen en las declaratorias respectivas y su cumplimiento se regirá por lo dispuesto en los artículos aplicables de la ley que se abroga".

Las disposiciones anteriores dieron la pauta para que se otorgaran exenciones de impuestos con fecha muy posterior a la abrogación de la ley, como ejemplos de éstas transcribimos las siguientes;

"DECLARATORIA General de exención de impuestos para la fabricación de mesas de rotación para equipos de perforación de pozos - petroleros". (Diario Oficial de la Federación del 26 de mayo de 1977).

"DECLARATORIA General de exención de impuestos para la fabricación de polvo de impresión, polvo metálico de transporte y líquido de impresión para máquinas copiadoras". (Diario Oficial de la Federación del 26 de mayo de 1977).

"DECLARATORIA General número 331 de exención de impuestos para la fabricación de alcohol fenil etílico". (Diario Oficial de la Federación del 7 de julio de 1978).

"DECLARATORIA General número 333 relativa a la exención de impuestos para la fabricación de planchas y láminas de acero inoxidable". (Diario Oficial de la Federación del 8 de junio de 1978).

"DECLARATORIA General número 336 de exención de impuestos para la fabricación de ejes traseros con mecanismo diferencial, sencillos y dobles (tándem) en capacidades de 10,435 Kgs. (23,000 - Libras) en adelante los primeros, y de más de 19,960 Kgs. (44,000 Libras) los segundos, ambos para vehículos automotores pesados". (Diario Oficial de la Federación del 27 de febrero de 1979).

Como ejemplos de las Declaratorias particulares expedidas con posterioridad a la fecha de abrogación de la Ley, mencionamos las siguientes:

"DECLARATORIA Particular que le exime de impuestos en la fabricación de ácido 3 nitro 4-hidroxifenilarsonico". (Diario Oficial de la Federación del 14 de febrero de 1978).

"DECLARATORIA Particular relativa a la empresa Camesa, S.A., que le exime de impuestos en la fabricación de cables electromecánicos". (Diario Oficial de la Federación del 21 de febrero de 1978).

"DECLARATORIA Particular relativa a la empresa Frenos Hidráulicos Automotrices, S.A., que le exime de impuestos en la fabricación de faros delanteros para vehículos automotores, conocidos comúnmente como unidades selladas". (Diario Oficial de la Federación del 21 de febrero de 1978).

del 28 de febrero de 1978).

"DECLARATORIA Particular relativa a la empresa Stebenco Mexicana, S.A., de C.V., que le exime de impuestos en la fabricación de peines, marcos o cuadros y malías planas para telares y horquillas o láminas para urdimbres". (Diario Oficial de la Federación - del 17 de julio de 1978).

"DECLARATORIA Particular a favor de la empresa Conjunto Manufacturero, S.A., de C.V., que le exime de impuestos en la fabricación de bombas de lodo para equipos de perforación de pozos petroleros", (Diario Oficial de la Federación del 26 de febrero de 1979).

Como podemos observar, estas últimas son Declaratorias posteriores a la abrogación de la ley, en las cuales se particulariza el destinatario de las mismas.

Además de los casos de exención que hemos venido estudiando en las Leyes ya mencionada, encontramos también en nuestro sistema jurídico una cantidad abundante de Decretos y Acuerdos que conceden dichas exenciones. Por tales consideraciones vamos a analizar en el presente estudio aquellos Decretos y Acuerdos que estimamos de mayor importancia.

Uno de los Decretos que consideramos más importantes es el -- "DECRETO que señala los estímulos, ayudas y facilidades que se otorgarán a las empresas industriales a que se refiere el Decreto del 23 de noviembre de 1971", publicado en el Diario Oficial de la Federación del 20 de julio de 1972.

Dentro de este Decreto se establecen franquicias o deducciones de impuestos hasta por el 100% de los mismos, lo que constituye una exención.

Los impuestos sujetos a estas franquicias son: el Impuesto de Importación y sus adicionales, lo que era el Impuesto del Timbre, el Impuesto Sobre la Renta y lo que era el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

Estas exenciones se otorgan a las empresas que desarrollen una actividad industrial nueva, las que se establezcan para el aprovechamiento de productos agropecuarios, pesqueros y en general

materias primas de la zona donde se localicen, a las empresas industriales que vengan a cubrir faltantes de consumo nacional, las que racionalicen su producción y aumenten su eficacia y productividad en provecho del consumidor, las que realicen ampliaciones a su capacidad productiva y las que, cuyo fomento sea de particular interés para el país.

Considerarnos de importancia este Decreto, en virtud de que ha dado los fundamentos para otorgar las "Resoluciones Particulares", en las cuales se otorgan las deducciones mencionadas hasta por el 100% de los impuestos, lo que constituye una exención.

Debido también al gran número de las mencionadas "Resoluciones Particulares", sólo transcribiremos los siguientes ejemplos:

"RESOLUCION Particular No. 1-1-116 relativa a la empresa - - Fábrica de muebles y artículos de Onix y Mármoles de Chihuahua, S.A. de C.V., en Ojinaga Chih."

"SEGUNDO: Se concede a esta empresa las franquicias y los estímulos fiscales siguientes:"

"b) 100% del impuesto del Timbre".

[Diario Oficial de la Federación del 28 de agosto de 1975].

"RESOLUCION Particular No. 1-III-26, expedida a favor de la - empresa Hebert Mexicana, S.A. de C.V., ubicada en el municipio de Queretaro, Qro"

"SEGUNDO: Se concede a esa empresa las franquicias y los -- estímulos fiscales siguientes:"

"a) 100% en el Impuesto General de Importación a que se refiere el artículo 1º, fracción IX, inciso i, de la vigente Ley de Ingresos de la Federación, para materias primas, partes, maquinarias, equipo y refacciones, que utilicen en la actividad objeto de esta Resolución, siempre que dicho impuesto no esté afectado por - la Ley a un fin específico.

"b) 100% en el impuesto del Timbre".

"c) 100% en la percepción neta federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles".

[Diario Oficial de la Federación del 21 de diciembre de 1975].

"RESOLUCION Particular No. 2-111-9 expedida a favor de la empresa de la C. Ma. del Carmen López Zapata, en el municipio de Centro, Tabasco".

"PRIMERO.- Para la ampliación de la capacidad productiva de su planta fabricante de engranes, pernos y bujes metálicos, localizada en el Centro, Tab., se le exime del 100% del Impuesto General de Importación, a que se refiere el artículo 1º, fracción IX, inciso i, de la vigente Ley de Ingresos de la Federación para la maquinaria y equipo destinados a esa ampliación, siempre que dicho impuesto no esté afectado por la Ley a un fin específico".
(Diario Oficial de la Federación del 21 de febrero de 1979).

"RESOLUCION Particular No. 2-111-13 a favor de la empresa del C. Otto Carrillo Carcaño, ubicado en el municipio de Coatzacoalcos, Ver."

"PRIMERO: Para la ampliación en la capacidad productiva de su planta fabricante de flechas para compresoras, camisas para bombas de lodo, tubos labadores y asientos de válvulas, localizada en Coatzacoalcos, Ver., se le exime del 100% del Impuesto General de Importación a que se refiere el artículo 1º, fracción IX, inciso i, de la vigente Ley de Ingresos de la Federación, para la maquinaria y equipo destinados a su ampliación, siempre que dicho impuesto no este afectado por la Ley a un fin específico".
(Diario Oficial de la Federación del 23 de marzo de 1979).

"RESOLUCION Particular No. 1-VI-678 expedida a favor de la empresa Fertilizantes Mexicanos S.A., ubicada en el municipio de Salamanca, Gto".

"PRIMERO: Para la ampliación y capacidad productiva de su planta fabricante de canfeno y toxafeno, localizada en el municipio de Salamanca, Gto., se le concede reducción del 100% del Impuesto General de Importación a que se refiere el artículo 1º fracción IX, inciso i, de la vigente Ley de Ingresos de la Federación, para la maquinaria y equipo destinados a esa ampliación, siempre que dicho impuesto no este afectado por la Ley a un fin específico".
(Diario Oficial de la Federación del 28 de agosto de 1979).

Observamos que en las Resoluciones mencionadas, al igual que en las Declaratorias, se particulariza indebidamente el destinatario, lo cual es contrario al texto Constitucional. También podemos observar que se otorgan a industrias, las cuales requieren de solitud individual para obtener dichas franquicias.

Por lo que hace a otros Decretos importantes mencionaremos, - en orden cronológico, algunos otros que contemplan exenciones:

"DECRETO que fija las bases para el desarrollo de la Industria Automotriz".

"CAPITULO VIII. Estímulos Fiscales"

" Artículo 32.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conforme a las disposiciones legales aplicables, queda facultada - para conceder a la industria automotriz terminal, los siguientes - estímulos fiscales:"

" I).- Reducción hasta el 100% del Impuesto General de Importación de los materiales de ensamble complementarios para la fabricación de vehículos;"

" II).- Reducción hasta el 100% de la participación neta federal del impuesto especial de ensamble;"

" III).- Devolución hasta del 100% de los impuestos indirectos causados por el producto automotriz exportado por el incremento - del valor de sus exportaciones entre 1971 y 1972".

(Diario Oficial de la Federación del 24 de octubre de 1972).

"DECRETO que exime del pago del impuesto General de Importación a los titulares de contratos de arrendamiento vigentes, celebrados con el extinto Organismo Descentralizado denominado Junta - Directiva de los Puertos Libres Mexicanos".

"Artículo 3º.- Los sujetos a que se refiere el artículo 1º, - de este Decreto disfrutarán de exención de impuestos de importación exclusivamente respecto de los efectos que requieren para sus actividades industriales, extractivas o comerciales relacionadas con - aquellas".

(Diario Oficial de la Federación del 6 de abril de 1973).

"DECRETO que establece los estímulos, ayudas y facilidades - a otorgarse a las actividades industriales pesqueras, forestales y turísticas que coadyuven al desarrollo económico del Istmo de - - Tehuantepec".

(Diario Oficial de la Federación del 6 de abril de 1973).

En el se exenta del pago de impuestos de importación y sus adicionales, del timbre, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, a las empresas que desarrollen nuevas actividades industriales de transformación, pesqueras, forestales y de servicios turísticos, o para aprovechar los recursos agropecuarios, silvícolas, forestales, pesqueros, turísticos y en general los recursos producidos en los municipios de la región del Istmo de Tehuantepec. A las que desarrollen actividades industriales nuevas en el país o para cubrir faltantes del consumo nacional y las que realicen ampliaciones a su capacidad industrial.

"DECRETO que reforma diversos artículos del que declara de utilidad nacional a las pequeñas y medianas industrias de la franja fronteriza norte y de las zonas y perímetros libres del país".

"Artículo segundo.- Las empresas que se acojan a los beneficios de este Decreto podrán obtener, por un plazo que no excederá la vigencia de este Decreto, conforme a la legislación aplicable, los estímulos fiscales siguientes:"

"I.- Exención del Impuesto General de Importación que causen la maquinaria y equipos necesarios para realizar las actividades industriales o de servicios indicados en el artículo primero de este Decreto".

"II.- Exención o deducción del Impuesto General de Importación, para la importación de materias primas, partes o piezas de ensamble e insumos de materiales que se requieran en los procesos industriales o de servicios".

"III.- Exención de la cuota del 2% sobre el valor más alto entre el oficial y el comercial, de la maquinaria, equipo y materias primas que se importen".

(Diario Oficial de la Federación del 26 de abril de 1976).

Como mencionamos también, otra forma de otorgar exenciones de impuestos es a través de Acuerdos publicados en el Diario Oficial de la Federación en los cuales se deduce en un 100% el pago de los mismos o se hace la devolución de ellos. Como ejemplos de los Acuerdos más importantes transcribiremos los siguientes:

"ACUERDO relativo a los estímulos fiscales para la minería".

"16a.- Se autoriza la celebración de convenios fiscales a empresas que afinen o industrialicen productos minerales, que fabriquen herramientas, maquinaria o refacciones para la explotación minera a fin de otorgarles los subsidios o franquicias siguientes:"

"I.- Hasta el 100% de los impuestos de importación de la maquinaria y equipo que no se produzca en el país y que sean necesarios para esas actividades industriales".

"II.- Hasta el 100% de la tasa federal del 18 al millar del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles que se causen por la venta de los productos que obtengan".

(Diario Oficial de la Federación del 22 de mayo de 1963).

"ACUERDO que dispone se devuelvan a los fabricantes de productos manufacturados los impuestos indirectos por sus ventas en la zona fronteriza norte y a las zonas y perímetros libres del país".

"ARTÍCULO PRIMERO.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público devolverá a los fabricantes nacionales de productos manufacturados hasta la totalidad de la participación neta federal de los impuestos indirectos que graven el producto y sus insumos, en los casos en que dichos productos concurren a la zona fronteriza norte y a las zonas y perímetros libres y alcancen un grado de manufactura nacional del 40% como mínimo".

(Diario Oficial de la Federación del 28 de agosto de 1975).

"ACUERDO que dispone el otorgamiento de incentivos fiscales a favor de las empresas de comercio exterior".

"Artículo 1º.- Se concede un estímulo fiscal a las empresas de comercio exterior consistentes en la devolución de hasta la totalidad de la percepción neta federal de los impuestos indirectos que cobran por sus actividades y que deberán destinar íntegramente a -

sufragar los gastos ocasionados por sus operaciones de comercio exterior".

(Diario Oficial de la Federación del 28 de agosto de 1975).

"ACUERDO que dispone el otorgamiento de incentivos fiscales a favor de las empresas que promuevan las exportaciones de tecnología y servicios "mexicanos".

"ARTÍCULO PRIMERO.- Se concede a las empresas que promuevan la exportación de tecnología y servicios mexicanos, un estímulo fiscal consistente en la devolución de hasta la totalidad de la percepción neta federal de los impuestos indirectos que cubran por sus actividades y que deberán destinar íntegramente a sufragar los gastos ocasionados por las mismas".

(Diario Oficial de la Federación del 28 de agosto de 1975).

"ACUERDO que dispone se devuelvan a las empresas navieras mexicanas los impuestos que causen sus actividades".

"ARTÍCULO PRIMERO.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público devolverá a las empresas navieras mexicanas hasta la totalidad de la percepción neta federal de los impuestos que causen sus actividades de transporte".

(Diario Oficial de la Federación del 28 de agosto de 1975).

Podemos deducir de lo analizado que existe en nuestro sistema jurídico un gran número de exenciones de impuestos concedidas a través de Leyes, Decretos, Acuerdos, Resoluciones y Declaratorias, las cuales, en su mayoría, son otorgadas a industrias, lo que hace suponer que corresponden a una política económica instrumentada por el Estado.

3.- CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA.

Hemos considerado también como parte importante de nuestro sistema jurídico el criterio que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en relación con las exenciones, en virtud de que es la propia Corte quien conoce, en última instancia, de las controversias que se suscitan sobre el cumplimiento y aplicación de

Leyes Federales.

La Suprema Corte ha manifestado su criterio relativo a las exenciones, a través de jurisprudencia y de diversas resoluciones, siendo estas últimas en ocasiones contradictorias.

Poco tiempo después de promulgada nuestra Constitución actual, la Suprema Corte emitió diversos fallos en los que expresó por primera vez su opinión respecto de las exenciones de impuestos. En dichos fallos se consideró la abrogación de las exenciones otorgadas con anterioridad a la nueva Constitución.

Los primeros fallos al respecto fueron en el año de 1920 y se hallaban "EXENCION DE IMPUESTOS.- El artículo 28 Constitucional prohíbe que en los Estados Unidos Mexicanos haya exención de impuestos. Bajo la vigencia de la Constitución de 1857, los Estados pudieron dictar disposiciones que exceptuaran de impuestos a quienes cumplieran con determinados requisitos, pero desde el momento en que la nueva Constitución aboló toda exención de impuestos, deben considerarse anuladas las prerrogativas en tal sentido, concedidas con anterioridad a la vigencia de la Constitución". (S.J.F. 5a Epoca, T.VI, p. 159, Amparo administrativo en revisión, Estados Bartolo, 19 de enero de 1920, mayoría de 5 votos).

"EXENCION DE IMPUESTOS.- El artículo 28 Constitucional preceptúa que en los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos".

"Todos los contratos que se habían celebrado con anterioridad a la vigencia de la Constitución, y por los cuales se otorgaban -- concesiones y exención de impuestos, quedaron derogados, toda vez que se oponían a la nueva organización, aceptada por la Carta Fundamental en vigor".

"Los términos del artículo 28 Constitucional, revelan que la prohibición que señala es absoluta, sin distinción ni límite, ya se refieran las exenciones a hechos presentes, pasados o futuros y así lo ha aceptado la Suprema Corte, en varias ejecutorias".

"El artículo 28 Constitucional, en la parte que prohíbe la exención de impuestos, no priva a nadie de un derecho que no puede

ser adquirido, aún tratándose de franquicias anteriores a su expedición". (S.J.F., 5a Época, T. VII, p. 1193, Amparo administrativo en revisión, Compañía de tranvías del Comercio de la Barca, S.A., 7 de octubre de 1920, mayoría de 5 votos).

Podemos observar que la Suprema Corte de Justicia consideró inicialmente como inconstitucionales toda clase de exenciones, estimando que la prohibición señalada en el artículo 28 era absoluta, y que no se privaba de un derecho que no puede ser adquirido.

Posteriormente la Corte fue estableciendo nuevos criterios en relación con las exenciones, dando la posibilidad de que éstas se pudieran otorgar, siendo de esta forma como se han emitido diversos fallos al respecto.

En una de éstas resoluciones la Suprema Corte señala: "EXEN--
CION DE IMPUESTOS.- La prohibición que contiene el artículo 28 - -
Constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se -
trate 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". (S.J.F., 5a Época, T. XVI, p. 451, Amparo administra--
tivo en revisión, Ferrocarril Mexicano, S.A., 3 de marzo de 1925, -
mayoría de 8 votos).

Este criterio ha suscitado controversias entre diversos autores, como FLORES ZAVALA quien opina: "Creemos que esta interpretación es incorrecta, porque la prohibición Constitucional es terminante y no permite hacer distinciones. Así lo reconoció la Suprema Corte en sus primeros fallos. 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, frac. IV). Así - -
pues, debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de
que esta prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos"
(6).

Se puede observar que FLORES ZAVALA sigue el lineamiento que marcó inicialmente la propia Corte, pero además señala que se rompe con la generalidad de los impuestos, que es parte del principio de justicia.

Por nuestra parte consideramos que este criterio marcado por la Suprema Corte, no es aplicable al caso específico de las exenciones otorgadas a industrias, ya que en ellas sí se favorece a personas determinadas individualmente, lo cual es un privilegio.

Hemos constatado en el presente estudio que se otorgan exenciones a través de "Declaratorias particulares de exención" y de "Resoluciones particulares", en las cuales, como su nombre lo dice, se otorgan éstas en forma particular, e incluso se requiere de una solicitud para que se concedan.

Específicamente sobre las exenciones otorgadas a las industrias, la Corte también ha manifestado su criterio en diversas ejecutorias, y ha establecido; "EXENCION DE IMPUESTOS, EN CASO DE INDUSTRIAS NUEVAS.- Las leyes expedidas por las legislaturas de los Estados, con el propósito de proteger a las industrias nuevas o de fomentar las ya existentes, son perfectamente constitucionales, en el punto que conceden una protección fiscal, no una exención total de impuestos, sino una disminución de los mismos, en relación con los que pudieran haber fijado las propias legislaturas, dentro de la equidad y proporcionalidad de que habla la Constitución, siempre que esos decretos o leyes tengan el carácter de generales". (S.J.F., 5a Epoca, T. LV, p. 8, Amparo administrativo en revisión, The Doctor H. Mc. Lean Medicine Company, núm 3752 de 1937).

En este fallo la Suprema Corte considera constitucionales las exenciones otorgadas a las industrias nuevas por considerar que se otorga una protección fiscal en la que no se da una exención total, sino una disminución en el impuesto.

Con respecto a lo anterior consideramos tal cosa incorrecta, en virtud de que ya hemos mencionado gran número de casos en los que se otorgan exenciones de impuestos, no reducciones en los

mismos. Es decir, no se disminuye el impuesto, sino que se releva totalmente de pagarlo.

Por otra parte, se menciona que las Leyes o Decretos que otorgan exenciones deben tener el carácter de generales, cosa que, -- como ya se ha dicho, no se cumple en el caso de las industrias.

De lo anteriormente expuesto podemos deducir que las exenciones otorgadas a la industria, están afectadas de inconstitucionalidad, yq que no cumplen con los requisitos de generalidad, abstracción e impersonalidad de la Ley y que la propia Suprema Corte de Justicia señala.

En relación con las exenciones otorgadas a los concesionarios de algún servicio, la Corte emitió, inicialmente, diversas ejecutorias considerandolas constitucionales, incluso sentó jurisprudencia al respecto.

En dicha jurisprudencia la Corte estableció: "EXENCION DE IMPUESTOS. La exención de impuestos supone la concesión gratuita; pero no puede decirse que se exima a alguien del pago de contribuciones, cuando, a cambio de ellas, da alguna cosa, en cumplimiento de un contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades. El artículo 28 Constitucional, que se refiere a la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos en perjuicio de otros; más no puede decirse que existe tal exención -- cuando a cambio de contribuciones se otorga determinada prestación". "Quinta Epoca".

" Tomo XI, pág. 553.- Federico Zorrilla, S. en C. "

" Tomo XIII, pág. 1013.- Cia. de Industria y Comercio, S.A. "

" Tomo XIV, pág. 1045.- Federico Zorrilla, S. en C. "

" Tomo XV II, pág. 392.- Cia. de Luz y Fuerza de Orizaba, S.A. "

" Tomo XXV III, pág. 702.- Servicio de Agua y Drenaje de Monterrey S.A. "

(Tesis 158, ap. aEl S.J.F., tercera parte, pág. 286).

FLORES ZAVALA señala respecto de lo anterior: "Al tratar lo -

relativo a las exenciones, como contrarias al principio de generalidad de los impuestos, nos pronunciamos en contra de las de este tipo, que aún en el supuesto de que se otorguen como compensación por servicios, violan cuando menos las leyes tributarias que detexmian la forma de pago de cada impuesto" (7).

Nos podemos percatar que dicha jurisprudencia ha sucitado con tro versia aún en la propia Suprema Corte, al grado de que ella - - misma ha emitido diversas ejecutorias que la contradicen.

En dichos fallos se consideran in co n s t i t u c i o n a l e s l a s ex e n c i o n e s a l o s co n c e s i o n a r i o s, siendo de los más importantes los que - recayeron a la revisión de los amparos de la Compañía Terminal de Veracruz y del Banco Internacional e Hipotecario de México.

En estos fallos se señala: "EXENCION DE IMPUESTOS. Aunque el gobierno, con su caracter de entidad jurídica, puede celebrar co n t r a t o s respecto a los bienes cuya representación tiene, en los cu a l e s co n t r a t a n t e, lo mismo que la otra parte, debe tenerse pr e s e n t e pr e s e n t e que, respecto de ciertos actos que implican soberanía, no puede hacer renuncia alguna, porque esto es contrario a la idea co n s t i t u t i v a del Estado, y por ello, cuales quiera que sean los términos - del contrato de concesión que celebre, nunca puede coartar su ac ci o n s o b r e so b r e los impuestos ya establecidos, ni sobre los que en lo - futuro se establecieren, y menos exceptuar al beneficiario del co n t r a t o, de la carga de los impuestos que gravitan sobre los demás - causantes, porque se violaría la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal". [S.J.F., T. LVII, p. 1289, Amparo ad m i n i s t r a t i v o re v i s i o n 1314 /36, Cia. Terminal de Veracruz, S.A., 6 de agosto de 1938, unanimidad de 4 votos].

"EXENCION DE IMPUESTOS. La exención de impuestos otorgada por virtud de un contrato de concesión es inconstitucional; en primer lugar, porque cuando el Estado se compromete a no cobrar impuestos sobre los capitales que se invierten en razón de un co n t r a t o de -- concesión, está contratando una de las facultades que le co r r e s p o n d e n co m o p o d e r so b r a n e y es b i e n s a b i d o que los atributos de la - soberanía, no constituyen bienes que estén en el comercio y que -

(7) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Ob. Cit. pág. 189.

puedan en forma alguna ser objeto de transacciones entre particulares; en segundo lugar por que una contratación de esta naturaleza, implica que el poder que la otorga está ligado al propio poder para lo sucesivo, de tal manera que no puede hacer uso de sus facultades constitucionales, lo que es inadmisibile, pues el poder por ningún titulo puede contraer compromisos que lo inhiban en el ejercicio de sus facultades constitucionales, porque en esta forma se llegaría al absurdo de reducir a la nada las facultades que la Constitución otorga; y, en tercer lugar, porque la teoria de la compensación es una teoria incompatible con nuestra organizacion constitucional y con el sistema legal en materia de contratos y concesiones, además de que, aunque el Estado reciba por virtud del contrato de concesión, un beneficio, esto no quiere decir que el particular que preste dicho beneficio al Estado, lo haga simplemente por razón de que se le exceptúa de contribuciones, sino que en todos los casos lo presta sobre la base de obtener una remuneración y, por lo mismo, no hay razón para que el Estado precinda de sus medios de vida y beneficie en perjuicio de los demás contribuyentes, el interés individual del contratista o concesionario". - [S.J.F. 5a Epoca, T. LXXVI, p. 677, Amparo administrativo en revisión 4096/41, Banco Internacional e Hipotecario de México, S.A., - 1941, unanimidad de 4 votos].

Es importante señalar que estas resoluciones de la Suprema Corte están en contra de la Jurisprudencia ya mencionada, lo que significa que no existe uniformidad de criterio al respecto.

Por nuestra parte estamos de acuerdo en la inconstitucionalidad de dichas exenciones, considerandolas de igual manera violatorias de los artículos 28 y 31, en su fracción IV, de nuestra Constitución.

Consideramos también que el Estado sólo tiene representación de los bienes que contrata, y no puede dispensar de pagar los impuestos sobre ellos. Siendo que el concesionario percibe utilidades por motivo de la concesión, existe con ello capacidad contributiva, por lo que no se puede perjudicar a la mayoría de los - - -

contribuyentes aumentándoles contribuciones para compensar esta -
falta de ingresos.

Coincidimos también con FLORES ZAVALA en el sentido de que -
se viola la forma de pago, ya que no es posible cubrir un impuesto
con una determinada prestación. Esto significaría por si mismo una
violación a la ley y una desigualdad.

Por lo anterior podemos resumir que las exenciones otorgadas
a las industrias son inconstitucionales, en virtud de que no cum-
plen con los requisitos de generalidad, abstracción e impersonali-
dad de la Ley y que la propia Suprema Corte ha señalado, por lo -
que constituyen un privilegio indebido.

De igual forma observamos que el criterio de la Corte, en re-
lación con las exenciones a concesionarios, no es uniforme, incli-
nandonos a considerarlas inconstitucionales por los motivos ya -
expuestos.

C A P I T U L O I V .
LA EFICACIA DE LAS EXENCIONES

Después de estudiar las exenciones de impuestos partiendo de los elementos que las integran y a través de nuestra legislación positiva, podemos desprender de ello que, a pesar de estar prohibidas expresamente por nuestra Constitución, se han venido otorgando gran cantidad de ellas.

Hemos considerado dichas exenciones como inconstitucionales, por lo que deben de existir motivos muy importantes para que se sigan concediendo.

Por tales consideraciones, en este último capítulo analizaremos tanto el objeto de dichas exenciones, como la eficacia de las mismas, es decir, estableceremos cual es la finalidad que se persigue con su otorgamiento y cuales han sido los resultados obtenidos.

Consideramos que con las exenciones de impuestos se ha venido dando un tratamiento diferencial a los contribuyentes, y que a su vez esto ha significado un sacrificio recaudatorio para el Estado, por lo que estableceremos si esto se ha justificado con los objetivos trazados y con los logros obtenidos.

1.- OBJETO DE LAS EXENCIONES.

Debemos aclarar primeramente que las exenciones de impuestos son estímulos que se otorgan en base a una política fiscal instrumentada por el Estado, y que a su vez esta política fiscal forma parte de toda una política económica global.

Con esto queremos decir que, desde el punto de vista económico, las exenciones no son un fenómeno aislado, sino que tienen una estrecha vinculación con otros aspectos de la vida económica del país.

El Estado reconoce que es de vital importancia allegarse recursos económicos para su sostenimiento, por lo que necesita de un sistema de política fiscal que le permita incrementar su presupesto. En ocasiones, y con base en esta política fiscal, el Estado realiza ciertos sacrificios recaudatorios para lograr metas en un determinado tiempo, metas tales como, el desarrollo de la industria,

el desarrollo de zonas prioritarias, el fomento a la inversión y el empleo, y el fomento a las exportaciones entre otras.

A este respecto MARGAIN MANAUTOU señala: "El Estado contemporáneo debe establecer, para su sostenimiento, todo un sistema fiscal, no sólo para que le produzca recursos para satisfacer su presupuesto, sino también para lograr, a través de medidas fiscales, la orientación económica que más convenga al país, aún cuando ello le signifique sacrificios recaudatorios" (1).

Uno de los estímulos fiscales más utilizados por el Estado, y de los que representan mayor sacrificio recaudatorio, son las exenciones de impuestos, por lo que siendo este el tema del presente estudio, nos limitaremos a analizar los objetivos que con ellas se persiguen.

Los objetivos de las exenciones no han sido tratados en forma específica por los autores de Derecho Fiscal, por lo que los podemos deducir de aspectos generales de política fiscal, y principalmente, de las leyes que hemos estudiado y que regulan dichas exenciones en nuestro Derecho positivo.

MARGAIN MANAUTOU, al referirse a la política fiscal menciona los objetivos que ésta persigue y señala: "Objetivos de la política fiscal.- La política fiscal debe tener siempre objetivos diversos pero debe ser eminentemente recaudatoria y secundariamente: a).- Facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido; b).- Desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo económico; c).- Evitar la fuga de capitales que san gran al país, etc." (2).

Observamos que para el autor el principal objetivo de la política fiscal es la recaudación, y que, secundariamente, se pueden plantear otras metas.

Consideramos que las exenciones no son un estímulo de tipo -- recaudatorio, sino que por el contrario, encuadrarla en una política de no recaudación para así poder lograr otras metas.

(1) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Nociones de Política Fiscal, México, 1980, pág.10.
(2) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Ob.Cit. pág. 13.

A este respecto el propio autor menciona los objetivos de la política fiscal a través de la no captación de recursos, promoviendo el desarrollo económico del país, dirigiendo el gasto de los particulares y combatiendo la recesión económica.

MARGAIN señala; "B.- La no captación de recursos:"

"1.- Protegiendo a la industria nacional de la competencia de la industria del exterior;"

"2.- Ayudando a la industria nacional para que pueda acudir a competir en el mercado internacional;"

"3.- Protegiendo el consumo nacional;"

"4.- Alentando la adquisición de divisas; y"

"5.- Controlando una actividad económica."

"C.- Promoviendo el desarrollo económico del país:"

"1.- Estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias para el país o para las zonas consideradas como polos de desarrollo;"

"2.- Alentando a invertir en zonas pobres del país;"

"3.- Alentando la inversión en bienes duraderos; y"

"4.- Alentando el gasto productivo" (3).

Observamos que los objetivos fundamentales de la política de no captación de recursos y de promoción del desarrollo económico, van dirigidos a la industria, tanto para su protección como para su creación. Se pretende proteger a la planta industrial establecida y a su vez fomentar nuevas inversiones en zonas que sean convenientes para el país.

Sobre el particular MARTINEZ LOPEZ también anota; "Una buena Política Fiscal consiste en la administración de los impuestos. A virtud de ella el poder público puede cambiar la finalidad esencialmente económica de los tributos, para lograr resultados benéficos a la salud pública, como cuando se vale de ese medio para restringir la producción o consumo de ciertos artículos nocivos, frenando el uso de mercancías de lujo, o proteger el comercio e industria nacionales, mediante impuestos y derechos aduanales" (4).

(3) MARGAIN MANAUTOU, EMILIC, Ob. Cit. pág. 13.

(4) MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Ob. Cit. pág. 30.

En relación más directa con las exenciones otorgadas a la industria y a las que se conceden para promover la inversión, - MAURICE LAURE habla del intervencionismo de excitación por parte del Estado y señala: "Intervencionismo de excitación. Designamos con ese nombre a la intervención que, mediante un privilegio fiscal temporal, pretende suscitar el progreso de una actividad económica perfectamente rentable, pero que no llegaría a desarrollarse sin mediar una incitación o estímulo indirecto. Semjantes intervenciones son beneficiosas, puesto que proporcionan un incremento de la actividad económica y de la renta nacional como contrapartida de un aumento temporal de la carga impositiva en los sectores económicos no favorecidos con las exenciones" (5).

Se pueden destacar de lo anterior diversos aspectos importantes, ya que se habla primeramente de que éstas intervenciones del Estado conceden al contribuyente un privilegio fiscal temporal, para desarrollar una actividad económica. Consideramos por nuestra parte que la finalidad que se persigue es de gran importancia, pero debe de adecuarse a un marco jurídico establecido, en el cual no pueden existir dichos privilegios por ser contrarios a los principios de generalidad, abstracción e impersonalidad que caracterizan a toda ley.

Por otra parte se menciona el beneficio de estos estímulos por que se incrementa la actividad económica y la renta nacional, teniendo a cambio un aumento temporal de la carga impositiva. Esto sería justificable si realmente se obtienen dichos beneficios económicos y si también el aumento en los impuestos a los demás contribuyentes es tan sólo temporal y no permanente. A este respecto ahondaremos más en la segunda parte de este capítulo.

Más adelante el propio LAURE, se refiere a los tipos de exenciones y agrega: "las intervenciones de este género suplen una falta de iniciativa [las denominaremos entonces 'exenciones de promoción'] o constituyen una ayuda para eliminar el temor del riesgo - (exenciones compensadoras de riesgos)"

(5) LAURE, MAURICE, Tratado de Política Fiscal, España, 1960, pág. 369.

"1. Exenciones de promoción.- Por grande que sea el atractivo de una ganancia, no siempre la expectativa de obtener un beneficio basta para suscitar todas las iniciativas rentables. Cuando se produce una situación concreta de la que se deduce que algunas de estas iniciativas paralizadas son convenientes para el fomento del progreso, se arbitran 'premios' que operan a manera de estímulos. Entre estos premios, son siempre las exenciones fiscales las que tienen mayor preferencia. En realidad, la aversión que los contribuyentes sienten por el impuesto confiere a las exenciones efectos que superan al importe del gravamen que se perdona, de tal suerte que viene a fomentar progresos técnicos o económicos que no serían logrados con la misma rapidez si tan sólo operase la atracción de la ganancia" (6).

Al referirse a las exenciones compensadoras de riesgos el autor agrega: "2. Exenciones compensadoras de riesgos.- El afán de ganancia, por elevado que este sea, no es siempre bastante intento para fomentar la iniciativa privada cuando hay que afrontar grandes riesgos. Por la sugestión que ejerce sobre la psicología de los contribuyentes, las exenciones fiscales representan un papel decisivo en estos casos" (7).

En el mismo sentido del fomento a la inversión a través de -- estímulos, IFIGENIA M. DE NAVARRETE por su parte nos dice: "En un país subdesarrollado, la política fiscal debe utilizar los ingresos y egresos Públicos para: a) Influir en la composición del gasto total entre consumo e inversión, asegurando un alto volumen de inversión; b) Emplear el sistema impositivo para influir en el volumen de inversión privada, estimulando aquellas inversiones que hagan un mejor uso de los recursos existentes y desalentando las que signifiquen un desperdicio de los recursos de acuerdo con las finalidades del plan nacional de fomento; c) Utilizar un sistema progresivo de impuestos; y d) Apoyar financieramente los diferentes proyectos de inversión pública y privada" (8).

Observamos que los autores mencionados coinciden en señalar -

(6) MAURICE, LAURE, Ob. Cit. pág. 370.

(7) Idem. pág. 373.

(8) M. DE NAVARRETE, IFIGENIA, Política Fiscal de México, México, 1964, pág. 20.

como objetivo importante de la política fiscal la protección y fomento a la industria, tanto para la inversión como para el desarrollo de la misma.

Tanto de éste como de los demás objetivos señalados, deducimos la necesidad de estimular la economía en ciertas áreas y dentro de zonas consideradas prioritarias.

Por nuestra parte consideramos que al otorgar exenciones para que se invierta en el país, esto debe de traer consigo importantes beneficios a la población, es decir, al haber mayor inversión con esto se generan más empleos, se obtienen a su vez mayores ingresos y se estaría en posibilidad de contar con un incremento en el ahorro.

Tanto la inversión, como el empleo, los ingresos y el ahorro son fenómenos íntimamente ligados entre sí, por lo que al estimular uno de ellos, debería de repercutir esto en los demás.

Sobre el particular MARTINEZ LOPEZ anota: "Los tres fenómenos ahorro, consumo e inversión, están íntimamente ligados. La Política Fiscal busca su equilibrio, por medio de la tributación y la realización de los gastos públicos. Hay 'ahorro excesivo' cuando supera la inversión, lo que ocasiona una disminución de dinero en poder de la comunidad o en su circulación, originándose deflación, si las inversiones superan desproporcionadamente, hay inflación" - [9].

En una forma más amplia FIGUEROA M. DE NAVARRETE nos explica la relación entre estos fenómenos y el papel de la política fiscal: "El argumento del presente trabajo consiste en afirmar que puede salirse del conocido círculo vicioso de la pobreza- debido a que el nivel de ingresos es bajo, los ahorros son bajos, su bajo volumen significa una baja capitalización; la baja capitalización se traduce en una baja productividad y una baja productividad da por resultado un bajo nivel de ingresos- aplicando una política vigorosa de fomento que planifique las inversiones, los cambios necesarios para aumentar la productividad de la mano de obra, la canalización máxima de los nuevos ahorros hacia la capitalización produc

(9) MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Ob. Cit. pág. 31.

tiva y que a su vez influya en la distribución del ingreso con objeto de asegurar un máximo nivel de ahorros compatible con ciertos principios democráticos básicos. Dentro de esta política económica adquiere capital importancia la política fiscal por que en ella se concentra el manejo uniforme y consistente de los ingresos que percibe la autoridad central, así como los gastos que ejecuta la unidad económica más poderosa: el Estado" (10).

De las ideas anteriores podemos deducir que el Estado, al otorgar exenciones de impuestos para fomentar la inversión, no sólo estimula dichas inversiones, sino que estas medidas repercuten en otros aspectos económicos como los ya descritos. O sea que la política de exenciones instrumentada por el Estado, no sólo tiene un objetivo limitado como en el caso de las inversiones, sino que también pretende que esto influya en otros aspectos de la vida económica.

Por otra parte, no son sólo los mencionados los únicos objetivos que se persiguen con las exenciones, sino que también a través de ellas se busca estimular otras actividades económicas del país, tal es el caso de las exenciones otorgadas para el fomento de las exportaciones, con lo cual se busca equilibrar nuestra balanza comercial.

Para el Estado es de vital importancia obtener mayores ingresos por exportación, y compensar con ello los gastos que se originan por las importaciones. La diferencia entre estos dos fenómenos exportaciones-importaciones nos da un superávit o un déficit en nuestra balanza comercial.

Sobre las exenciones de impuestos para las exportaciones, MARGA IN MANAUTOU señala: "Para no captar recursos, alentando la adquisición de divisas.- Cuando la balanza de pagos no es favorable a un país y ese mal es crónico, la política fiscal debe contribuir a la solución y entre las medidas inmediatas se tienen:"

"a).- Reducir, hasta eliminarlos totalmente si es necesario, los impuestos de exportación que afectan a bienes que tienen o - -

(10) M. DE NAVARRETE, IFIGENIA, Ob. Cit. pág. 20.

pueden tener demanda en el extranjero, aún cuando élle afecte al - consumidor nacional, salvo que el afectado sea la industria nacional;"

"b).- Eximiendo a los ingresos o a las utilidades derivadas - de la exportación de productos;"

"c).- Eximiendo de impuestos la exportación invisible, o sean, las compras que en el país hagan los turistas extranjeros; y"

"d).- Gravándose con tasas especiales el gasto que beneficia a empresas domiciliadas en el extranjero" (11).

Dentro de esta política no sólo se fomentan las exportaciones, sino que con ella se pretende regular las importaciones que se consideren necesarias.

Si hacemos un análisis comparativo de los objetivos de las -- exenciones, podemos percatarnos que los que ya se han mencionado - por los diversos autores, son coincidentes con los que estudiamos en las Leyes que los conceden.

Tal es el caso de la ya mencionada Ley Aduanera, en la cual - se otorgan exenciones al comercio exterior, tanto para el fomento de las exportaciones de mercancías, como para la regulación de las importaciones.

Se pretende con esta Ley, regular nuestro comercio con el exterior a través de exenciones a las exportaciones definitivas, a - las importaciones realizadas en forma temporal, a las importaciones que realicen ciertas ramas de la industria y el comercio, y las des - tinadas a las zonas fronterizas del país, entre otras.

Otras Leyes que coinciden con los objetivos mencionados son - la Ley General de Sociedades Cooperativas y la Ley de Fomento de - Industrias Nuevas y Necesarias.

Con la primera de ellas se pretende proteger y desarrollar una forma de organización comercial, como lo son las cooperativas y con la segunda, se busca estimular la industria nacional a través de - exenciones para la inversión, orientando estas hacia actividades - consideradas nuevas o necesarias. También se busca el mejor desarro - llo de las ya existentes.

(11) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Ob. Cit. pág. 16.

La Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, concede exenciones a la industria automotriz para fomentar la exportación definitiva de automóviles. La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Azúcar, cacao y otros bienes, contempla exenciones para la adquisición e importación de dichas mercancías. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, también las otorga para la enajenación e importación de mercancías.

Por otra parte, si hacemos un recuento de los Decretos, Resoluciones, Acuerdos y Declaratorias que hemos mencionado en el capítulo anterior, podemos afirmar que la mayoría de las exenciones otorgadas están encaminadas a proteger a la industria y el comercio.

De una manera general, y con fundamento en lo analizado, puede afirmarse que los principales objetivos que se persiguen con las exenciones de impuestos son: Proteger y desarrollar la industria nacional; Estimular la inversión de nuevos capitales; Orientar dichas inversiones hacia actividades consideradas nuevas o necesarias; Orientar las inversiones para crear nuevos polos de desarrollo en zonas geográficas consideradas como prioritarias; Consecuentemente con el apoyo a las inversiones se busca estimular otros fenómenos económicos como el empleo, el nivel de ingresos de la población, el ahorro, la capitalización y la productividad; favorecer ciertos tipos de organización comercial como las sociedades cooperativas; y Fomentar las exportaciones de mercancías y regular las importaciones de ellas, para equilibrar nuestra balanza comercial.

2.- EFICACIA DE LAS EXENCIONES

Para poder conocer con toda precisión los resultados que se han obtenido con la política de exenciones y conocer su eficacia, se haría necesario el estudio particular de cada caso en concreto, es decir, tomar como base el propio impuesto que se deje de recaudar y el costo de operación del mismo para ver si es recuperable.

Sabemos que se dejan de percibir ingresos por el monto de la

exención y que además representan un gasto extra por el costo operativo que se requiere para su otorgamiento. Se hace necesario contar con recursos materiales y humanos para poder instrumentar un mecanismo que conceda las exenciones, con lo que aumenta considerablemente el costo de las mismas.

Por nuestra parte consideramos que debido a lo variable de cada uno de los factores mencionados, y por el gran número de exenciones que existen en nuestro país, es materialmente imposible estudiar cada caso de exención en particular, por lo que recurriremos a indicadores económicos que nos permitan conocer los resultados obtenidos en materia de inversión, del desarrollo de la industria nacional, de la creación de polos de desarrollo, de empleo, ingresos, ahorro, productividad, importaciones y exportaciones.

Sabemos que actualmente nuestro país atraviesa por una profunda crisis económica y que existe una gran dependencia de los créditos provenientes del exterior. El Estado mexicano no percibe los ingresos suficientes para satisfacer el gasto público, teniendo que recurrir al crédito externo.

La crisis se ha evidenciado en los últimos años existiendo niveles bajos de productividad, lo que ha ocasionado un déficit en nuestra balanza comercial. Los niveles de inversión privada en nuestro país no han sido estables, presentando tendencias a reducirse. El desempleo ha aumentado en los últimos años debido a la falta de inversión, agudizándose en el sector Público por los recortes presupuestales tan drásticos. Los ingresos de la población no han aumentado en proporción directa con los aumentos de precios al consumidor, con lo que cada vez se pierde mayor capacidad adquisitiva.

En relación a la crisis, y haciendo referencia a los factores mencionados, PABLO GONZALEZ CASANOVA y ENRIQUE FLORESCANO, coordinaron un trabajo de investigación muy completo a partir de 1971, el cual nos arroja los siguientes datos:

"CUADRO I

INDICADORES DE LA EVOLUCION DE LA CRISIS.

	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977
Producto interno bruto. ^a	3.4	7.3	7.6	5.9	4.1	1.7	3.2
Inversión bruta fija. ^a	-3.7	13.4	16.0	8.7	6.9	-5.6	-7.6
Inversión Pública. ^a	-9.4	39.4	22.9	-4.9	19.9	-12.4	12.2
Inversión Privada. ^a	-0.4	-0.6	10.8	20.1	-1.6	-0.2	-21.6
Inversión neta. ^a	-10.1	17.0	21.5	10.1	4.9	-14.4	-18.3
Tasa de crecimiento del índice de precios del PIB (1960=100).	4.5	5.6	12.4	24.0	16.7	22.2	32.3
Déficit en cuenta corriente de la balanza de pagos. ^b	726.4	761.5	1175.4	2558.1	3693.0	3068.6	1543.3
Déficit del sector Público. ^c	11082.0	23122.0	36945.0	51557.0	100371.0	102710.0	99612.0
Deuda externa. ^b	4545.8	5064.0	7074.4	9975.0	14288.4	19600.2	22972.7
Tasa de desocupación - abierta en áreas metropolitanas. ^{d e}							
Distrito Federal	-	-	8.4	8.0	7.6	6.8	8.6
Guadalajara	-	-	6.2	5.6	7.5	6.9	8.3
Monterrey	-	-	8.3	8.0	7.4	8.5	10.4

- a Tasa de crecimiento a precios de 1960.
- b Millones de dólares.
- c Millones de pesos.
- d Tasas al tercer trimestre de cada año. Muestran la proporción - de personas desocupadas respecto de la población económicamente activa.
- e FUENTES: Secretaría de Programación y Presupuesto, Encuesta con tinua de mano de obra, 1973-1976, y encuesta con tinua sobre ocu pación, 1978." (12).

Podemos desprender de los datos anteriores que la inversión - en México fue muy inestable en los años mencionados, principalmente la inversión privada, que tuvo un repunte en 1972 y 1973, para caer en los años siguientes, hasta lograr sus peores cifras en - - 1977.

Por lo que hace al producto interno bruto, tuvo también una - recuperación en los años de 1972 y 1973, disminuyó en 1974 y 1975 alcanzando sus cifras más bajas en 1976.

Los índices de precios del Producto Interno Bruto tuvieron un aumento considerable, pasando de 4,5 en 1971 a 32.3 en 1977.

El déficit de nuestra balanza de pagos aumentó de 726.4 millones de dólares en 1971 a 1 543.3 millones en 1977.

El déficit del sector Público aumentó también en forma importante, de 11,082.0 millones de pesos en 1971 a 99,612.0 millones en 1977, por lo que hubo necesidad de recurrir al crédito externo.

Nuestra deuda externa tuvo, hasta ese entonces, el mayor aumento de su historia, pasando de 4,545.8 millones de dólares en - 1971 a 22,912.1 millones de dólares en 1977, es decir, aumento más de cinco veces su valor en 7 años, con lo que no sólo aumentó nuestro crédito con el exterior, sino también la cantidad a pagar por concepto de intereses.

Por lo que hace a la tasa de desocupación en áreas metropoli-

(12) GONZALEZ CASANOVA, PABLO Y FLORESCANO, ENRIQUE, (Coordinadores), México, - Hoy, México 1979, pág. 49. FUENTES: Secretaría de Programación y Presupuesto.

tanás, la más baja se registró en la ciudad de Guadalajara en 1974, con 5.6 y la más alta en la ciudad de Monterrey en 1977 con 10.4. Observamos también que en 1977 aumentó la tasa de desocupación en las tres áreas metropolitanas señaladas.

En relación con estas cifras, los propios autores las analizan año por año señalando: "A partir de 1971 la economía mexicana inicia una fase crítica en la que, uno a uno, desaparecieron los signos exitosos de la etapa del 'desarrollo estabilizador' y afloraron los del deterioro. Los primeros signos visibles de la crisis fueron, por una parte, el surgimiento de fuertes presiones inflacionarias después de un prolongado lapso de estabilidad de precios y de otra, la contracción de la inversión privada" (13).

Más adelante agregan: "Al disminuir la inversión bruta como un todo, las importaciones cayeron y todo ello incidió en la apuntada reducción del déficit externo. Pero, al mismo tiempo, este comportamiento de la inversión condujo al estancamiento del producto per cápita ya anotado, que se vio acompañado de una disminución real en la tasa de crecimiento del consumo privado, que de 6.9 en 1970 descendió a 5.1 % en 1971. En parte, esa evolución del consumo privado obedeció a la caída del salario real (el salario mínimo general, en pesos de 1968, pasa de 22.9 a 21.7 en 1971, es decir una caída de 5.2%) " (14).

Por lo que hace al año de 1972 señalan: "1972. En contraste con el año anterior, en 1972 el gasto público fue incrementado en 24.6% en términos reales; en particular la inversión pública se aumentó aceleradamente, y además se acordó una fuerte expansión de la oferta monetaria, incidiendo todo ello en la recuperación del crecimiento del consumo privado. A esta recuperación del consumo se asocia la recuperación de los salarios reales (el salario mínimo general, en pesos de 1968, pasa de 21.7 en 1971 a 24.4 en 1972, es decir un aumento de 12.4%) " (15).

Observamos que después de la caída del producto interno bruto y de las inversiones en 1971, en 1972 se inicia un repunte, aunque

(13) GONZALEZ CASANOVA, PABLO y FLORESCANO, ENRIQUE, Ob. Cit. pág. 48.

(14) GONZALEZ CASANOVA, PABLO y FLORESCANO, ENRIQUE, Ob. Cit. pág. 50.

(15) Idem. pág. 50.

parcial, recuperando también un poco el poder adquisitivo de la población con el aumento del salario mínimo en relación al año anterior.

Respecto a las características de estos dos años, los autores agregan: "Los años de 1971 y 1972 antes reseñados ilustran lo que habría de ser una característica del sexenio 1970-1976 en materia de política económica: la política de freno (1971) y arranque - (1972,) que habría de incidir desfavorablemente en la evolución de la economía, pues contribuyó sin duda a acrecentar la crisis que, como lo muestra el estancamiento de la inversión privada durante esos dos años, ya estaba plenamente en marcha" [16].

De los indicadores económicos desprendemos que la inversión privada se recuperó en los años de 1973 y 1974, a su vez que hubo mayor productividad, aumentando el producto interno bruto, pero a cambio de esto se acrecentaba el déficit de nuestra balanza de pagos, e iba en aumento nuestra deuda externa. La inflación también aumentaba provocando un claro deterioro de la economía de la población.

Sobre lo anterior agregan los propios autores: "El crecimiento de las importaciones, la fuga de capitales al exterior, el creciente servicio de la deuda externa, en una época de aguda escasez de divisas provenientes de la crisis de las exportaciones, obligó al Estado a acrecentar aún más su deuda externa para hacer frente a los requerimientos de medios de pago internacionales, reforzando así tanto el propio desequilibrio externo como la especulación contra el peso. Tal era el costo real de sostener la paridad cambiaria a cualquier precio" [17].

En 1975 se dió un gran aumento de nuestra deuda externa, pasando de 9,975.0 millones de dólares en 1974, hasta 14,266.4 millones en 1975. La inversión privada cayó completamente de 20.1 a -1.6 y sólo la inversión bruta fija se sostuvo, gracias a la inversión pública. El déficit del sector público aumentó casi al doble, de 51,557.0 millones de pesos en 1974, a 100,371.0 millones en -

[16] GONZALEZ CASANOVA, PABLO y FLORESCANO, ENRIQUE, Ob. Cit. pág. 52.

[17] Idem. pág. 56.

1975.

En 1976 la crisis se agudizó y llegó a niveles muy severos, - ya que se dió una devaluación de nuestra moneda. El producto inter- no bruto cayó hasta 1.7, la inversión bruta fija descendió hasta - -5.6, siendo la inversión pública la que más disminuyó. El índice de precios del producto interno bruto aumentó a 22.2, y nuestra - -deuda externa aumentó a 19,600.2 millones de dólares.

Al referirse a este año de profunda crisis, GONZALEZ CASANOVA y FLORESCANO señalan: "En este año la crisis de la economía mexicana se expresa con toda su fuerza; lo que debería haber aumentado, - disminuyó, lo que debía haber disminuido aumentó. El gobierno se declaró derrotado; cesó primero en su esfuerzo por sostener el - -ritmo de actividad económica y renunció finalmente a sostener el - tipo de cambio" (18).

Con el cambio de administración, en 1977 se intentó aliviar - la situación, cosa que en ese año no fue posible debido a que la - crisis se agudizó más con la devaluación. La inversión privada dis- minuyó gradualmente sin poder compensar la inversión bruta ni la - inversión neta en el país. El índice de precios aumentó a 32.3 en su tasa de crecimiento. El déficit de la balanza de pagos y el del sector público disminuyeron, pero debido a la devaluación y a la - fuga de capitales se siguió dependiendo del crédito externo. Nues- tra deuda externa aumentó en este año a 22,912.1 millones de dóla- res. Las tasas de desocupación registraron sus índices más altos - en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey.

GONZALEZ CASANOVA y FLORESCANO señala al respecto: " 1977. - Como secuela de la devaluación cambiaria y de la especulación de - precios que la acompaña, 1977 terminó con la más alta tasa de in- flación de la historia reciente del país; el índice nacional de - precios al consumidor aumentó 29.1 % y el implícito del PIB creció 32.3%. Esto y la política salarial decidida en 1977, hicieron dis- minuir en proporción importante los ingresos de los trabajadores; en particular los salarios mínimos generales disminuyeron 14.8% -

(18) GONZALEZ CASANOVA, PABLO y FLORESCANO, ENRIQUE, Ob. Cit. pág. 58.

respecto al año anterior, quedando por debajo del nivel que habían alcanzado en 1974 (en pesos de 1968, en 1974 habían sido de 28.8 - pesos y cayeron a 27.7 pesos en 1977) "(19).

Según cifras oficiales durante el período de 1978 a 1980, se logró estabilizar la economía del país debido principalmente a los ingresos que se obtenían por las exportaciones petroleras. Pero en 1981 se volvieron a sufrir graves deterioros en las finanzas públicas, lo que desembocó en 1982 en otra severa crisis económica, inclusive superior a la vivida en 1976.

Según datos proporcionados por el BANCO DE MEXICO, de 1977 a 1980 se logró estabilizar la economía en cierta medida, pero decayó de nuevo en 1981 y se agudizó en 1982.

Las cifras proporcionadas por el BANCO DE MEXICO son las siguientes: "Durante la segunda mitad de la década de los sesenta, el déficit del sector público como proporción del PIB fue alrededor de 2 por ciento. En los años setenta esta relación empezó a ser cada vez mayor, hasta llegar en 1975 y 1976 a 10 puntos del PIB. Al inicio de la nueva administración esta relación se redujo de manera significativa de forma tal que, de 1977 a 1980, se situó en alrededor de 7 puntos del Producto. Para 1981 esta tendencia se revirtió y el déficit del sector público llegó a 14.7 por ciento del PIB; en 1982 alcanzó 17.6 por ciento".

"Estas cifras muestran un severo deterioro de las finanzas - del sector público, producto de un gasto excesivo y de la decisión de posponer medidas de adecuación a los costos en los precios y - tarifas de algunas empresas paraestatales importantes" (20).

Por lo que hace al déficit del sector público de 1977 a 1980 este no se afectó en gran forma, debido a los ingresos provenientes del petróleo, pero en 1981 ya no se pudo sostener dicha situación.

El propio BANCO DE MEXICO señala: "Pese a que de 1977 a 1980 el déficit financiero del sector público con respecto al PIB no - mostró un deterioro serio, se creó una aguda dependencia de los -

(19) GONZALEZ CASANOVA, PABLO y FLORESCANO, ENRIQUE, Ob. Cit. pág. 60.

(20) BANCO DE MEXICO, Informe Anual, 1983, pág. 22

ingresos provenientes del petróleo para poder financiar el alto ritmo de inversión y fuerte incremento del gasto corriente. En 1981, con la caída de los ingresos por exportaciones petroleras, el sector público percibió ingresos por abajo de los programados; el resultado fue un aumento enorme en el déficit, pues no se realizó algún ajuste en cuanto al gasto. Este incremento fue la causa inmediata del desproporcionado crecimiento de la deuda pública externa en ese año " (21).

Con esto se puede deducir que de 1977 a 1980, el ritmo de inversión y el gasto corriente eran sostenidos por los ingresos petroleros, cosa que cambió en 1981 por la disminución de dichos ingresos. En este año de 1981, nuestra deuda externa aumentó desproporcionadamente.

Las cifras son las siguientes: "La deuda externa directa del sector Público, que sumaba 813 millones de dólares en 1960, aumentó a un ritmo anual de 18 por ciento durante los años sesenta para llegar a un saldo de 4,262 millones en 1970. De 1971 a 1982, se incrementó a una tasa promedio anual de 26.3 por ciento, que la llevó a un saldo de 58,874 millones de dólares al 31 de diciembre de 1982. Este incremento no fue uniforme a lo largo del período. De 1973 a 1976, la deuda pública externa aumentó a una tasa anual promedio sin precedentes de 40 por ciento. Un ritmo de endeudamiento de tal magnitud no podía sostenerse por mucho tiempo".

"En el programa de ajuste económico aplicado en 1977, a raíz de los problemas cambiarios y financieros del año anterior, se preveía disminuir sustancialmente la contracción neta de deuda externa. Esto se logró en el plazo inmediato, ya que de 1977 a 1980 la deuda aumentó en promedio de 14.1 por ciento anualmente. Sin embargo, en 1981 se dio el mayor aumento que se tenga registrado: 57 por ciento. En ese año, el gobierno contrató deuda externa neta por cerca de 20 mil millones de dólares, monto superior al total de recursos utilizados en los 6 años anteriores. También la composición y la estructura de la deuda pública externa sufrieron modificaciones

(21) BANCO DE MEXICO, Ob. Cit. pág. 22

importantes en 1981, dada la importancia que tuvo la contratación a corto plazo" (22).

Por lo que hace a la inversión privada en estos años, se aceleró también en el período de 1977 a 1980, por los motivos ya expuestos, pero volvió a caer en 1981 y 1982. Se redujo el apoyo a la inversión privada por la baja en los ingresos petroleros.

De 1977 a 1980 la situación fue la siguiente: "El sector privado siguió el ejemplo de gobierno en sus planes de expansión durante este lapso. Las oportunidades que ofrecía el mercado interno, unidas a un crecimiento económico apoyado por el petróleo, estimularon la inversión privada al punto de que muchas empresas continuaron incrementando sus pasivos en moneda extranjera, aun cuando la sobrevaluación de tipo de cambio se hacía cada vez más evidente" (23).

En el período de 1981 y 1982, la inversión privada volvió a disminuir: "Como consecuencia de las devaluaciones de 1982, además de la caída en su valor contable, un número considerable de empresas sufrió problemas de liquidez, debido a que, en el corto plazo, sus ingresos no aumentaron al ritmo de algunos costos" (24).

Observamos que en 1982 se volvió a agudizar la crisis, y en una forma aún más severa que en 1976. Nos percatamos también que dichas crisis económicas son coincidentes con los años en que hubo cambio en el poder Ejecutivo del país y en su administración.

Acerca de la caída del Producto Interno Bruto y de los índices de inflación en 1982, el BANCO DE MEXICO nos proporciona los siguientes datos: "Al finalizar 1982, el país afrontaba la más grave crisis económica desde la Gran Depresión Mundial de fines de los años veinte y principios de los treinta. Durante este año, el producto interno bruto (PIB) cayó 0.5 por ciento, y la inflación—medida por el crecimiento del Índice Nacional de Precios al Consumidor—llegó a 98.8 por ciento. México no había experimentado una caída del producto real desde 1932 y nunca había sufrido una inflación de tal magnitud" (25).

(22) BANCO DE MEXICO, Ob. Cit. pág. 19.

(23) Idem. pág. 20.

(24) Idem. pág. 21

(25) Idem. pág. 17

Además de la caída del Producto Interno Bruto y del Índice - altísimo de inflación, la inversión y la productividad en este año se vinieron abajo: " Desde principios de 1982, el ritmo de la actividad industrial comenzó a desacelerarse, y al comensar el segundo semestre se observó una caída de la producción en términos absolutos, que se agudizó en los últimos meses del año. Todo esto como - resultado de una menor demanda y de la falta de insumos de importa- ción" [26].

Observamos que en este año la situación era muy crítica, por la falta de productividad existente, por la caída del Producto In- terno Bruto, por los altos índices de inflación y por la dependen- cia tan grande que existía de los ingresos provenientes de las ex- portaciones petroleras.

Según el propio BANCO DE MEXICO, la situación era la siguien- te: "En resumen, al finalizar 1982 existía el peligro inminente - de que la producción se estancara en mayor o menor grado en casi todas las ramas de actividad, de que el país cayera en una hiperin- flación y de que se llegara a la indización de algunos precios - - claves para la economía. El clima de incertidumbre y desconfianza se agudizó y trascendió al año de 1983 como uno de los aspectos - más graves a que habría de enfrentarse la economía " [27].

En el año de 1983, con la nueva administración, se trataron - de corregir los errores que nos hundieron en esta crisis. En este año se redujo el déficit del sector público en las siguientes cí- fras: "La meta cuantitativa medular del programa fue reducir el - déficit del sector público de 17.6 por ciento del PIB en 1982 a - 8.5 en 1983" [28].

Se lograron algunos avances en este año, pero la crisis se- guía afectando nuestra economía. Por lo que hace al Producto Inte- rno Bruto y a la inflación estas son las cifras: "Estimaciones pre- liminares del Instituto de Estadística Geografía e Informática, -- indica que el Producto Interno Bruto a precios constantes cayó 4.7 por ciento. El año de 1983 fue el segundo consecutivo que registró

[26] BANCO DE MEXICO, Ob. Cit. pág. 17

[27] BANCO DE MEXICO, Ob. Cit. pág. 18.

[28] Idem. pág. 35.

una disminución del P.T.B. La inflación, medida por el Índice Nacional de Precios al Consumidor, de diciembre a diciembre, fue de - - 80.8 por ciento. El aumento promedio de este índice entre 1982 y 1983 fue 101.9 por ciento. A su vez, se registró un superávit sin precedentes de 5,546 millones de dólares en la cuenta corriente de la balanza de pagos. Desde 1955 no se había observado un saldo positivo en dicha cuenta" [29].

Por lo que hace al empleo en 1983, se incrementó en un porcentaje muy pobre de 0.3% tomando en cuenta que en 1982 no se crearon empleos, y que el aumento del 0.3% no va en relación con el aumento de la propia población que demanda empleos.

EL BANCO DE MEXICO se basó en el número de asegurados para proporcionar esta cifra: "Un indicador del empleo lo constituye el número de asegurados por el MSS, de diciembre de 1982 a diciembre de 1983 aumentó en 0.3 por ciento. Ello se explica por un incremento de 2.4 por ciento en los asegurados permanentes y una disminución de 9.5 por ciento en los asegurados eventuales" [30].

En lo que hace a la producción, también resintió una baja este año: "En 1983, la producción industrial en su conjunto cayó a una tasa promedio de 7.4 por ciento. La disminución más fuerte se registró, por segundo año consecutivo, en la industria de la construcción, que cayó 5 por ciento en 1982 y 14.3 por ciento en 1983" [31].

Si consideramos la situación económica general, observamos que en 1983 se siguieron resintiéndose los efectos de la crisis, y aunque se lograron ciertos avances, se continuó con los altos índices de inflación, con una baja productividad, con una disminución en la inversión y se siguió dependiendo del crédito externo.

Los últimos datos estadísticos con los que contamos en forma confiable son los de 1984, año en el que se continuó con la política de ajustes, pero la crisis económica se siguió manifestando en una forma drástica.

EL BANCO DE MEXICO, en su informe de 1984, nos da un panorama

(29) BANCO DE MEXICO, Ob. Cit. pág. 35.

(30) Idem. pág. 41.

(31) Idem. pág. 44.

de la situación económica en este año: "Durante 1984, el crecimiento de la producción y del empleo, así como el resultado de la balanza de pagos fueron mejores que los esperados. Sin embargo, no todo fue favorable durante el año. Aunque el déficit del sector público siguió su proceso de ajuste, resultó mayor que el programado; La inflación se redujo, pero no a los niveles deseados, y el año terminó con presiones inflacionarias de consideración".

"De acuerdo con cifras preliminares del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, en 1984 el Producto Interno Bruto a precios constantes registró un crecimiento de 3.5 por ciento en relación al del año anterior, cifra que contrasta con las disminuciones observadas durante 1982 y 1983 (0.5 y 5.3 por ciento respectivamente)" (32).

Por lo que hace a la inversión, esta aumentó en 1984: "Respecto a la inversión, la tendencia decreciente que en años anteriores había venido mostrando el gasto real destinado a la formación bruta de capital fijo se revirtió. En 1984 este concepto registró un incremento de 5.4 por ciento, que se explica principalmente por la expansión de la inversión privada, que creció 8.8 por ciento. La inversión pública aumentó sólo 0.6 por ciento" (33).

Por lo que hace a la inflación, se redujo aunque no a los niveles deseados: "El Índice Nacional de Precios al Consumidor aumentó 59.2 por ciento entre diciembre de 1983 y diciembre de 1984, es decir, 21.6 puntos porcentuales menos que durante 1983. Por su parte, el Índice Nacional de Precios Productor y el de precios al mayoreo en la Ciudad de México aumentaron en 60.1 y 63.2 por ciento en 1984" (34).

Podemos desprender de los datos anteriores que la situación económica por la que hemos pasado en los últimos años, ha sido muy inestable. Aunque se ha pretendido estimular la inversión privada, ésta no ha tenido continuidad, mostrando en algunos años, cifras muy bajas y repuntes considerables en otros.

La productividad también ha disminuido en forma importante,

(32) BANCO DE MEXICO, Informe Anual, 1984, pág. 19.

(33) BANCO DE MEXICO, Ob. Cit. pág. 58.

(34) Idem. pág. 77

principalmente en los años en que se agudizó la crisis en nuestro país (de 1976 a 1977 y de 1981 a 1983).

Por lo que hace a nuestra balanza de pagos, se mantuvo con saldo negativo hasta los años de 1983 y 1984 en que se registró un superávit. Esta situación consideramos que se debe principalmente al aumento de nuestras exportaciones petroleras, que actualmente representan un porcentaje muy alto de nuestros ingresos por exportación.

En relación al empleo, al no haber continuidad en las inversiones, tampoco lo hay en la creación de empleos, lo cual se agrava con el constante aumento de la población. Si bien el nivel de empleo ha tenido aumentos en algunos años, estos no han sido en proporción directa al aumento de la población que demanda dichos empleos.

La inflación en los últimos años ha alcanzado cifras muy altas, por lo que los ingresos se van deteriorando paulatinamente y se pierde cada vez más capacidad adquisitiva. Esta situación se agudiza debido a que los salarios de la población no aumentan en la misma proporción que los precios al consumidor, lo que acarrea un grave deterioro en la economía de la gran mayoría de mexicanos. En este sentido consideramos que la política fiscal del Estado no ha funcionado, ya que el sacrificio recaudatorio no se ha justificado ni se ha reflejado en la economía del grueso de la población.

Por lo que respecta al otorgamiento de exenciones para la creación de Polos de Desarrollo, consideramos que no ha funcionado en virtud de que el industrial, para poder invertir, necesita contar con cierta infraestructura que en muchos lugares del país no existe.

Para poder producir se necesita contar con vías de comunicación que permitan abastecerse de materias primas y que no se incrementen con ello los costos de operación. También se busca contar con medios para realizar la distribución de las mercancías a los lugares de consumo, por lo que si se ubica la industria en un

lugar apartado, por muchos estímulos fiscales que se le otorguen es muy arriesgado invertir.

Al respecto MARGAIN MANAUTOU nos dice: "Se ha dicho que no hay que atenerse a los estímulos fiscales para esperar una inmediata - descentralización industrial, y ello es cierto. Los estímulos fiscales, por si solos, no van a lograr la descentralización industrial en forma cabal, sino a lo sumo provocarán una industrialización regional que se va a caracterizar por el surgimiento de industrias pequeñas y medianas, pues difícilmente las grandes se arriesgarán a apartarse de los principales centros de abasto, distribución y consumo" (35).

Al hablar de la Industria que se ha concentrado en el Estado de México, el propio autor agrega: "Si pensamos o consideramos que la industria del Estado de México se debió a los incentivos fiscales y no a su cercanía con el Distrito Federal, es cerrar los ojos a una realidad ya que los gobiernos de los estados de Morelos, - - Hidalgo y Tlaxcala no han podido atraerse en forma definitiva a la industria, no obstante a los incentivos fiscales que otorgan, superiores a los del Estado de México. Inclusive, en esta misma entidad, sólo se han desarrollado las zonas, digamos, pegadas al - Distrito Federal y ya empiezan a surgir otras, como Atizapán de - Zaragoza, gracias a las mejoras en la carretera Querétaro-México. Sólo a medida que estas zonas se vayan saturando, se irán beneficiando aquellas entidades" (36).

En forma global, y con base en lo analizado en el presente - estudio, podemos afirmar que nuestra economía se encuentra en una grave y profunda crisis, y que en particular los programas de estímulo a la inversión, a la productividad, el empleo, el fomento a las exportaciones y a la creación de polos de desarrollo no han - funcionado.

No queremos decir con esto que la situación económica por la que atraviesa el país sea debido al otorgamiento de exenciones, ya que en ello influyen un gran número de factores internos y externos, pero de lo que sí estamos seguros es de que dichas exenciones

(35) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Ob. Cit. pág. 63.

(36) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Ob. Cit. pág. 65.

son inconstitucionales, y que para nuestra economía significan un gran sacrificio recaudatorio que no se ha justificado.

Con el otorgamiento de las exenciones de impuestos se da un tratamiento diferencial a los contribuyentes, el cual es a todas luces contrario al texto Constitucional, y que, además, no ha dado los resultados esperados. Esto lo podemos afirmar en base a -- los datos ya mencionados y en virtud de que no ha existido un -- avance que se haya reflejado en un mejor nivel de vida para la población. Sin embargo, a esta misma población se le grava más para compensar la falta de ingresos.

Las exenciones representan un sacrificio recaudatorio importante, en virtud de los ingresos que se dejan de percibir, lo cual se incrementa por el costo operativo tanto en recursos materiales como humanos, para instrumentar su otorgamiento.

Es natural que los beneficios económicos que se esperan con la política de exenciones, deben ser mayores a sus costos para -- que se justifiquen, ya que de no ser así, ni económicamente tendría sentido implantarlos.

Estamos conscientes de que existen en el país muchos problemas de tipo económico a los cuales hay que dar solución, pero -- también estamos seguros que dichas soluciones tienen que darse -- dentro del marco jurídico establecido.

A este respecto, y a nuestro juicio muy acertadamente, MARGA IN MANAUTOU señala: "Sin embargo el legislador, al fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su recaudación, debe buscar: a) Que la técnica que emplee respete los principios jurídicos que rigen al país y que se encuentren plasmados en la Constitución, pues una política fiscal que no encuentra -

apoyo en la Constitución por muy necesaria y noble que sea no debe llevarse adelante hasta tanto no se introduzcan en este alto ordenamiento las reformas que le respalden" [37].

En resumen, podemos afirmar que las exenciones de impuestos son contrarias al texto Constitucional, principalmente al artículo 28, en el cual se contiene una prohibición expresa al respecto, pero, no obstante dicha prohibición, se han otorgado exenciones -- con base en una política fiscal que pretende con ellas estimular diversos aspectos de la vida económica. Estos aspectos, como hemos podido observar, no han producido los resultados esperados y no se han reflejado en un aumento en el nivel de vida de la población.

Las exenciones de impuestos jurídicamente son inconstitucionales, y económicamente consideramos que no se han justificado, -- por lo que proponemos que desaparezcan en forma total de nuestra legislación.

Con esto no queremos decir que estamos en contra del fomento a la inversión, o en contra de estimular la productividad y el empleo, por el contrario, pero en lo que sí estamos en contra es -- en que el Gobierno tome medidas contrarias a nuestra legislación para lograr estos objetivos.

El Estado puede estimular la economía a través de otro tipo de medidas que vayan acoordes con nuestro derecho positivo, pero jamás contrariar los preceptos Constitucionales.

Nuestros propios gobernantes han expresado muchas veces que vivimos en un Estado de Derecho al cual hay que respetar, por lo que consideramos conveniente recordar que también una de las -- obligaciones más importantes del Estado es la de cumplir y hacer cumplir las Leyes, principalmente nuestra Constitución.

(37) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Ob. Cit. pág. 10.

C O N C L U S I O N E S

- 1.- El concepto de exención de impuestos que consideramos puede abarcar los elementos más importantes de las mismas, desde un punto de vista jurídico, es el siguiente: Privilegio o inmunidad de que goza una o varias personas para ser excluidas del pago de un impuesto establecido por la Ley, y que constituye una excepción dentro del régimen general de aplicación del mismo.
- 2.- En el artículo 28 Constitucional existe una prohibición expresa respecto de las exenciones, sin embargo hay casos en nuestro sistema jurídico que pueden considerarse como tales.
- 3.- Los elementos que se desprenden del concepto de exención para considerar un caso como tal son: a) La existencia de un impuesto - que contenga todos los elementos que lo integran y que se encuentre establecido por la Ley; b) La existencia de una regulación -- posterior que establezca la exención; c) El destinatario o destinatarios de la exención no deben ser la generalidad de causantes con una misma situación frente al impuesto, sino que debe constituir un privilegio.
- 4.- Del estudio de estos elementos podemos desprender que los casos considerados como exenciones, y que por lo tanto están afectados de inconstitucionalidad son: a) Los que se otorgan a las industrias nuevas o necesarias; b) Las que se otorgan a las Cooperativas; y c) En los casos de concesión de algún servicio Público.
- 5.- A través de nuestra historia, y principalmente después de nuestra Independencia, se ha tratado de eliminar los privilegios y -- las desigualdades en nuestra legislación, lo que se reflejó en la Constitución de 1917 debido a los grandes privilegios otorgados -- por Porfirio Díaz. Por lo anterior se incluyó la prohibición de --

Las exenciones de impuestos en el artículo 28 Constitucional, - supeditando el interés particular al interés general.

6.- Las exenciones otorgadas a las industrias nuevas y necesarias, a las Cooperativas y a los concesionarios, violan el principio de generalidad de la Ley y de los impuestos, el cual significa que pa- guen, sin distinción, todas las personas que se coloquen en la si- tuación general, abstracta e impersonal que la Ley señala como -- hecho generador del crédito fiscal.

7.- Los principios de proporcionalidad y equidad forman parte del prin- cipio de justicia, pretendiendo con la proporcionalidad que - se comprenda de la misma manera a todos los individuos colocados - en la misma situación, y con la equidad que el impacto del tribu- to sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. Por tales motivos, las exenciones rompen con estos principios des- de el momento que se constituyen como un privilegio.

8.- El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, en sus -- fracciones I y III, faculta al Ejecutivo para otorgar exenciones, situación que contraviene los siguientes principios: a) Por el prin- cipio de preferencia de la Ley, las disposiciones expedidas por - el Ejecutivo no pueden contrariar ni sobrepasar lo que la Ley se- ñala; b) Por el principio de reserva de la Ley, el Ejecutivo no - puede expedir Reglamentos, Decretos, Acuerdos u Ordenes en materia de exenciones, por ser esta competencia exclusiva del Congreso; y c) El Ejecutivo no puede dispensar del pago de impuestos a los -- contribuyentes, en virtud de que es una obligación del Sujeto Acti- vo el cobrar los créditos fiscales, por lo que el incumplimiento - ue dicha obligación trae como consecuencia una responsabilidad.

9. - existe en nuestro sistema jurídico un gran número de exenciones de impuestos concedidas a través de Leyes, Decretos, Acuerdos, Declaratorias y Resoluciones, no obstante la prohibición expresa contenida en el artículo 28 Constitucional.

10. - La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado Constitucionales las exenciones otorgadas a las Industrias Nuevas. Las otorgadas a los concesionarios inicialmente las consideraba igual, pero ha emitido Ejecutorias posteriores considerandolas Inconstitucionales. En sus primeras Ejecutorias señaló que el artículo 28 Constitucional contenía una prohibición absoluta, sin distinciones ni límite, cambiando posteriormente su criterio. Por tales motivos el criterio de la Corte al respecto no ha sido uniforme.

11. - Desde el punto de vista económico las exenciones de impuestos son estímulos que se otorgan en base a una política fiscal instrumentada por el Estado, y que a su vez esta política fiscal forma parte de toda una política económica global.

12. - Dentro de los objetivos que se persiguen con el otorgamiento de exenciones, los más importantes son: Estimular la inversión de nuevos capitales; orientar dichas inversiones hacia actividades -- consideradas nuevas o necesarias; orientar las inversiones para crear nuevos polos de desarrollo en zonas geográficas consideradas como prioritarias; consecuentemente con el apoyo a las inversiones se busca estimular otros fenómenos económicos como el empleo, el nivel de ingresos de la población, el ahorro, la capitalización y la productividad; favorecer ciertos tipos de organización comercial como las Sociedades Cooperativas; y fomentar las exportaciones de mercancías y regular las importaciones de ellas para equilibrar nuestra balanza comercial.

13.- La situación económica por la que ha pasado el país en los últimos años ha sido muy crítica, la inversión privada ha sido muy inestable con cifras muy bajas en algunos años y con repuntes considerables en otros. La productividad disminuyó en forma importante, principalmente en los años de mayor crisis en el país (de 1976 a 1977 y de 1981 a 1983). La balanza de pagos se mantuvo con saldo negativo hasta 1983 y 1984 en que se registró un superávit debido a las exportaciones petroleras. El nivel de empleo no ha tenido -- continuidad, lo que se agrava por el aumento constante de la población que demanda dichos empleos. La inflación ha alcanzado cifras muy altas en los últimos años, deteriorando cada vez más la capacidad adquisitiva de la población, quien a su vez se ve afectada con un aumento en los propios impuestos. Por lo anterior, consideramos que la política fiscal de exención de impuestos significa un sacrificio recaudatorio que no se ha justificado ni se ha reflejado en la economía del grueso de la población.

14.- En relación con las exenciones otorgadas para la creación de polos de desarrollo, consideramos que no ha funcionado en virtud de que el industrial, para poder invertir, necesita contar con -- cierta infraestructura que en muchos lugares del país no existe.

15.- No queremos decir con esto que la situación económica por la que atraviesa el país sea debido al otorgamiento de exenciones, ya que en ello influyen un gran número de factores internos y externos, pero de lo que si estamos seguros es de que dichas exenciones son inconstitucionales y que significan un gran sacrificio recaudatorio que no se ha justificado.

16.- Las exenciones de impuestos son contrarias al texto Constitucional, principalmente al artículo 28 en el que se contiene una --

prohibición expresa al respecto, pero no obstante dicha prohibición se han otorgado exenciones con base en una política fiscal que pretende estimular diversos aspectos de la vida económica.

17.- El estado debe estimular la economía del país a través de políticas que vayan acordes con nuestro derecho positivo, pero jamás con base en medidas contrarias a nuestra legislación, por lo que proponemos que las exenciones de impuestos desaparezcan en forma total de nuestro Derecho vigente, y se adopten políticas de apoyo económico con un verdadero fundamento jurídico.

B I B L I O G R A F I A

ARREDONDO MUNOZLEDO, BENJAMIN
Historia de la Revolución Mexicana.
Editorial: Porrúa Hermanos, S.A.
México, 1973, segunda edición.

BANCO DE MEXICO
Informe Anual 1983.
Dirección de Investigación Económica.
México, 1983.

BANCO DE MEXICO
Informe Anual 1984.
Dirección de Investigaciones Económicas.
México, 1984.

CABANELLAS, GUILLERMO
Diccionario de Derecho Usual,
Editorial: Virachoa, S.A.
Buenos Aires, 1953, Tomo II.

CECENA, JOSE LUIS
México en la Orbits Imperial.
"Las Empresas Transnacionales"
Instituto de Investigaciones Económicas
de la U.N.A.M.
Ediciones El Caballito.
México, 1977, octava edición.

DE LA CANAL, JULIO
Diccionario de Sinónimos e ideas afines.
Compañía Editorial: Continental, S.A.
México, 1970, décima impresión.

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO
Derecho Financiero Mexicano.
Editorial: Porrúa Hermanos, S.A.
México, 1981, décima edición.

DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO SALVAT UNIVERSAL
Salvat Editores, S.A.
Barcelona, 1975, Tomo X.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA
Editorial Bibliográfica Argentina, S.A.
Buenos Aires, 1960, Tomo XI.

ENCICLOPEDIA SALVAT
Diccionario
Salvat Editores, S.A.
Barcelona, 1976, Tomo V.

FLORES ZAVALA, ERNESTO
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.
Editorial: Porrúa Hermanos, S.A.
México, 1980, vigésima segunda edición.

GONZALEZ CASANOVA, PABLO Y FLORESCANO, ENRIQUE
México, Hoy.
"La Crisis Económica: Evolución y Perspectivas"
Siglo veintiuno, Editores.
México, 1979, tercera edición.

JARACH, DINO

Curso Superior de Derecho Tributario.

Editorial: Liceo Profesional "CMA".

Buenos Aires, 1957.

LAURE, MAURICE

Tratado de Política Fiscal.

Editorial de Derecho Financiero de Madrid.

España, 1960.

MARGA IN MANAUTOU, EMILIO

Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

Editorial: Universitaria Potosina.

México, 1966.

MARGA IN MANAUTOU EMILIO

Nociones de Política Fiscal.

Editorial: Universitaria Potosina.

México, 1980.

MARTINEZ LOPEZ, LUIS

Derecho Fiscal Mexicano.

Editorial: ECASA

México, 1980, cuarta reimpresión.

M. DE NAVARRETE, IGENIA

Política Fiscal de México.

Universidad Nacional Autónoma de México.

Manuales Universitarios

Escuela Nacional de Economía.

México, 1964.

NUEVA ENCICLOPEDIA JURIDICA
Editorial: Francisco Sæix, S.A.
Barcelona, 1958, Tomo IX.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION
Apéndice al Semanario Judicial de la Federaci6n.
Tesis de Ejecutorias 1917-1975, Segunda Sala.
México, 1975.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA
Diccionario de la Lengua Española
Editorial: Espasa-Calpe, S.A.
Madrid, 1956, décimaoctava edici6n.

LEGISLACION

- Constituci6n Polîtica de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional.
- Código Fiscal de la Federaci6n.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Impuesto Sobre Automoviles Nuevos.
- Ley del Impuesto Sobre Adquisici6n de Azúcar, Cacao y otros bienes.
- Ley del Impuesto Especial Sobre Producci6n y Servicios.
- Ley Aduanera.
- Ley General de Sociedades Cooperativas.
- Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias.