

300609
2012



UNIVERSIDAD LA SALLE

ESCUELA DE DERECHO
INCORPORADA A LA U.N.A.M.

"CONSIDERACIONES JURIDICO POLITICAS
EN TORNO A LA EXENCION TRIBUTARIA"

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
GERARDO GLORIA SUAREZ

DIRECTOR DE TESIS: LIC. GONZALO VILCHIS PRIETO

MEXICO, D. F.

1993

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

CONSIDERACIONES JURIDICO POLITICAS EN
TORNO A LA EXENCION TRIBUTARIA

	Pág.
PREAMBULO	1
CAPITULO PRIMERO. ASPECTOS GENERALES EN TORNO A - LA TRIBUTACION EN MEXICO.	3
1.1. NOCIONES PRELIMINARES.	4
1.2. EL HECHO IMPONIBLE.	7
1.3. LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.	9
1.4. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION <u>JURI</u> <u>DICO TRIBUTARIA.</u>	11
1.5. FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGA <u>CION TRIBUTARIA.</u>	15
A) El Pago.	16
B) La Compensación.	18
C) La Condonación.	19
D) La Prescripción.	20
E) La Cancelación.	21
1.6. EL IMPUESTO.	21
1) El Objeto.	22
2) El Sujeto.	23
3) La Base Gravable.	23
4) La Tasa.	24
CAPITULO SEGUNDO. PRINCIPIOS JURIDICO POLITICOS -- EN RELACION A LA IMPOSICION TRI- BUTARIA.	25
2.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.	26
2.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y- EQUIDAD.	30

2.3.	PRINCIPIO DE IGUALDAD.	32
2.4.	FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA TRIBUTACION.	35
CAPITULO TERCERO.	ANALISIS SOBRE LA FIGURA DE LA- EXENCION TRIBUTARIA.	41
3.1.	CONCEPTO.	42
3.2.	CLASIFICACION.	43
3.3.	LA NO SUJECION.	48
3.4.	LA NO CAUSACION.	50
CAPITULO CUARTO.	CONSIDERACIONES JURIDICO POLITI- CAS EN RELACION AL ARTICULO 28 - CONSTITUCIONAL.	53
4.1.	EL CONFLICTO DEL PRINCIPIO DE NO EXENCION.	54
4.2.	JUSTICIA Y EQUIDAD.	67
4.3.	ALGUNAS EXENCIONES CONTEMPLADAS- EN LEYES TRIBUTARIAS FEDERALES.	73
CONCLUSIONES.		100
BIBLIOGRAFIA.		104
LEGISLACION.		108

P R E A M B U L O

En México, el Derecho Tributario, desde sus orígenes ha tenido especial importancia por representar la fórmula jurídica idónea a través de la cual se regula la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos, con base en su Poder de Imperio, para la satisfacción de las necesidades económicas generadas por el despliegue de sus atribuciones.

En nuestros días, esa importancia cobra una vigencia cada vez más acusada en virtud de los diversos problemas y carencias con las que nos enfrentamos. Para solucionarlas, ha sido necesario elaborar una serie de disposiciones legales que tienden a una correcta distribución de las cargas públicas. Esto último significa que sólo debe gravarse aquello que sea índice de capacidad contributiva.

No obstante lo anterior, existen situaciones en las que el Estado debe sacrificar un incremento en la obtención de sus recursos, a fin de impulsar el desarrollo económico-social del país.

Esto nos conduce necesariamente al campo de las exenciones tributarias, ya que basta un somero estudio de nuestras Leyes impositivas para observar cómo esta figura ha sido uti-

lizada como técnica desgravatoria, destinada tanto a delimitar aquellos casos en que no existe capacidad contributiva, - así como para impulsar y procurar el desarrollo del país.

No obstante lo anterior, nuestro Máximo Ordenamiento - prohíbe terminantemente la exención de impuestos.

Así pues, el presente trabajo pretende determinar - cuál es el alcance y contenido de la prohibición constitucional, a fin de arrojar luz en una cuestión que ha suscitado diversas controversias y vacilaciones, de las cuales el principal perjudicado es el pueblo, por cuanto se ve envuelto en un profundo clima de incertidumbre e inseguridad jurídica.

Gerardo Gloria Suárez.

CAPITULO PRIMERO

ASPECTOS GENERALES EN TORNO
A LA TRIBUTACION EN MEXICO.

1.1. NOCIONES PRELIMINARES.

La figura jurídica de la exención tributaria, dada su misma definición, debemos contemplarla dentro del Derecho Tributario debiendo entender a éste como el conjunto de normas que regulan la actividad del Estado, y que realiza a través de su Poder de Imperio, tendiente a la obtención de los recursos suficientes y necesarios para la satisfacción de sus necesidades, que siempre deberán estar encaminadas a la realización del bien común.

Dado lo anterior, es de obligada y necesaria referencia - la solemne declaración de voluntad del pueblo contenida en nuestra Constitución Política, por la cual se determina que "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión"(1), y es precisamente a uno de ellos a quien se le ha facultado específicamente a que decrete la imposición de las contribuciones que sean necesarias para que se cubra de una manera satisfactoria el presupuesto, mismo que habrá sido elaborado a través del propio pueblo mediante sus representantes en forma exclusiva.

Es así como el propio Constituyente del '17 decidió reafirmar esa facultad elevando a rango constitucional la obligación que tienen los mexicanos para cumplir con una obligación de carácter patrimonial, y que satisfaga los gastos de tres entes: la Federación, los Estados y los Municipios; dando como resultado lo siguiente: "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-

(1) Artículo 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

que dispongan las leyes" (2).

No obstante lo anterior, se estableció que dicha obligación se determinara con relación directa a la capacidad contributiva de los obligados; que no es otra cosa sino la "potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular" (3).

A través de esa forma se autoestablecieron los mexicanos la necesidad jurídica o deber de cumplir una prestación en favor de tres sujetos a los cuales se les dotó de un "poder de exigir", observando la bilateralidad de las normas jurídicas, con lo cual se dió nacimiento a la relación jurídico-tributaria.

Es en esta forma como el propio pueblo ejerce su soberanía imponiéndose a sí mismo una obligación y al mismo tiempo facultando a la Federación, Estados y Municipios a exigir su cumplimiento configurándose la relación jurídico-tributaria; y siendo que el pueblo es quien ejerce su soberanía mediante los Poderes de la Unión, será él mismo quien determine la forma, alcance y contenido que se le da a dicha obligación en atención a razones de carácter económico, político y social, a efecto de que se encaminen a su fin primordial general: el bien común.

Por lo anterior, es el Poder Legislativo o Congreso de la Unión quien, funcionando como instrumento de la voluntad del pueblo, está facultado para "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"(4).

A dicha facultad se le ha denominado "Potestad Tributaria", la cual deberá ejercerse de tal modo que dé como resultado una Ley por la

 (2) Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(3) Jarach, Dino. "El Hecho Imponible". Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, Argentina. 1943. Pág 73.

(4) Artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

cual se establezcan contribuciones proporcionales y equitativas, respetando así las modalidades que se han establecido para su imposición en el Artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política.

Este ejercicio de potestad tributaria comenzará cuando sea presentado el proyecto de Iniciativa de Ley ante el Congreso de la Unión, y culminará cuando dicho proyecto adquiere el carácter de "Ley o Decreto", en los términos de lo dispuesto por el artículo 70 constitucional.

Aunado a lo anterior, podemos decir que la fuente del tributo la encontramos en la actividad económica que grava el Legislador. Por su parte, el tratadista mexicano Ernesto Flores Zavala nos dice que "el fundamento inmediato de la obligación tributaria es la Ley", y agrega que ésta surge en virtud de que "el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas" (5).

Analizado esto, podemos entonces afirmar que la única fuente de la obligación tributaria es la Ley, y por eso definiremos tal obligación como una obligación "ex lege".

Visto todo lo anterior, podemos llegar a la conclusión de que la fuente de la obligación se encuentra precisamente en el hecho que las produce.

 (5) Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 9ª Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1967. Págs. 126 y 127.

1.2. EL HECHO IMPONIBLE.

Hemos dicho que el pueblo, en ejercicio de su soberanía, y a través de los medios que para ello se ha procurado, ha decidido a obligarse a contribuir con los gastos generados para la obtención de los fines propuestos y encomendados a los entes que para tal efecto ha creado; sin embargo, ha limitado, como antes se dijo, dicha obligación a efecto de que la medida del contenido de ella, es decir la contribución, sea en razón con la capacidad económica de los sujetos obligados para soportarla, así como que el sacrificio sea igual para to dos aquellos obligados a efectuarla.

Planteadas así las cosas, surgen dos objetivos por al canzar: la proporcionalidad y la equidad.

Con lo anterior, es necesario determinar situaciones, ya sean jurídicas o de hecho, que estén íntimamente ligadas con la vida económica como lo es la producción, la circulación, el consumo o la distribución de bienes o servicios, los cuales pueden ser por sí mismos un índice de la capacidad con tributiva de quienes intervienen en ella, puesto que permite conocer la potencialidad económica de las personas.

Ya detectado lo anterior, es necesario vincularlo al campo jurídico-tributario de tal modo que su realización dé origen y nacimiento a la obligación. Así, ésta surgirá por la verificación de determinados hechos, ya sean simples o sencillos, o bien, por la realización de un conjunto de hechos que abarquen no sólo circunstancias objetivas, sino también la atribución subjetiva de las personas.

De esta forma, tales hechos serán elevados a la categoría de "hechos jurídicos" en virtud de que la Ley habrá de definirlos y derivarán de ellos consecuencias jurídicas, y es de esta manera como se da nacimiento a la obligación tributaria.

Lo anterior la Doctrina lo ha denominado "Hecho Imponible" y que, a decir del maestro Sainz de Bujanda, consiste en "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta" (6).

La realización en el mundo fáctico de tales situaciones o hechos, serán generadoras de la obligación tributaria al actualizar el hecho imponible. Luego entonces, aparece la figura del "hecho generador" que definiremos como el hecho o situación que al llevarse a cabo objetivamente coincide con el hecho imponible y que por ende se da nacimiento a la obligación juríco-tributaria.

Analizado lo anterior, se puede concluir que la simple existencia jurídica de una Ley impositiva no constituye, por regla general, la actualización de las consecuencias jurídicas previstas en ella, sino que será necesaria la realización de determinadas situaciones o hechos, que se considerarán como hechos generadores, al concretizar en el mundo real la hipótesis normativa o hecho imponible.

(6) Citado por De La Garza, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano". 9ª Ed. Editorial Porrúa, S.A., México 1979. Pág. 392.

1.3. LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.

Como ha quedado establecido con anterioridad, el pueblo, al manifestar su voluntad de obligarse a contribuir con los gastos de la Federación, Estados y Municipios, trae como consecuencia la relación jurídico-tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, misma que es definida como el vínculo de Derecho que une a diferentes sujetos respecto a la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión y extinción de derechos y obligaciones de contenido económico-financiero; apareciendo por virtud de ello tres elementos indispensables para dicha relación: un sujeto pasivo u obligado, los acreedores y un objeto.

El sujeto pasivo es aquella persona que al realizar el hecho generador, actualiza el hecho imponible dando lugar con ello al nacimiento de la obligación tributaria, que se ha definido como la conducta debida consistente en un dar, hacer, no hacer, tolerar, que el sujeto obligado debe llevar a cabo por disposición de la Ley o por haber realizado el hecho generador.

Por otro lado, y no obstante que la fracción IV del artículo 31 Constitucional nos dice que "Es obligación de todos los mexicanos... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación,..." , no debemos perder de vista que dicho precepto debe ser analizado en relación directa con los demás previstos en las normas restantes que integran la Constitución.

En efecto, la obligación de contribuir deberá ser hecha de la manera proporcional y equitativa que las Leyes dispongan, sin olvidar los máximos principios y sentimientos que se consagran en nuestra Constitución Política.

Así, de esta forma, las Leyes impositivas dispondrán - la obligación de contribuir en completa armonía con el ordenamiento del que emanan.

En virtud de lo anterior, aparece una situación que - por demás es interesante, y que consiste en el respeto a las garantías individuales, donde se encuentran, entre otros, los principios de legalidad, de justicia y de seguridad jurídica, de tal manera que dichas garantías habrán de servir como una limitación al ejercicio a la potestad tributaria.

Por lo tanto, el Legislador deberá cumplir con el cometido que le ha sido asignado bajo el principio de ser depositario de la confianza de sus representados, y elaborará las - Leyes impositivas de tal modo que en ellas no se "constituya una ventaja indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social" (7), como lo constituye la exención de impuestos, - tal y como lo veremos más adelante.

Por lo que se refiere al sujeto activo, éste ha quedado vinculado al sujeto pasivo de tal manera que de esa forma se constituye la relación jurídico-tributaria.

(7) Artículo 28 Constitucional.

Sin embargo, no todo sujeto activo goza de potestad tributaria. En efecto, sujeto activo va a ser quien "pueda exigir" el cumplimiento del objeto de la obligación tributaria. En el Sistema tributario Mexicano, quienes gozan de tal potestad son única y plenamente la Federación y los Estados, ya que los Municipios no gozan de ésta, en virtud de que no les fue concedida constitucionalmente.

Por lo que hace al objeto de la contribución, diremos que consiste básicamente en la cosa que el sujeto pasivo debe dar o entregar al sujeto activo de la relación, y entonces se rá una obligación de tipo sustantiva; se dice básicamente, porque también existen las obligaciones de tipo formales, que consisten en un hacer, no hacer o tolerar.

Las obligaciones formales, también conocidas como accesorias, "no derivan siempre de la Ley en forma directa, sino que en algunas ocasiones tienen su fuente en actos jurídico-administrativos de la autoridad fiscal, en virtud de facultades, a veces vinculadas y en ocasiones discrecionales, que les confieren las Leyes, que se conocen con el nombre de acuerdos, órdenes, proveídos, etc." (8).

1.4. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION JURIDICO-TRIBUTARIA.

Tal y como ha quedado establecido con anterioridad, para que se actualice el hecho imponible, es necesaria la realización de un hecho generador por virtud del cual se de nacimiento a la obligación jurídico-tributaria.

(8) De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 458.

Dicho en otra forma, "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes Fiscales..." (9), según así lo dispone el Código Fiscal de la Federación, al conceptualizar el momento del nacimiento de la obligación tributaria, siguiendo de esta forma la teoría que sustenta el maestro Mario Pugliese, quien sustenta que: "el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo a la Ley condiciona la obligación de pago del contribuyente" (10)

En consecuencia a lo anterior, podemos afirmar válidamente que la obligación tributaria nacerá únicamente cuando convergen los siguientes elementos:

a) Que exista una Ley que sea consecuencia de un acto formal y materialmente legislativo y que contenga uno o varios hechos imponibles; y,

b) La realización en el mundo fáctico de un hecho generador coincidente con el hecho imponible.

Así pues, la realización de las situaciones jurídicas o de hecho que conforme a las Leyes den nacimiento a la obligación tributaria, en virtud de la manifestación de la capacidad contributiva de quienes la realicen, será lo que determine el momento en que dichas personas se encuentren obligadas, ya sea con la Federación, Estados o Municipios a cumplir con una prestación de dar, hacer, no hacer o tolerar.

(9) Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación.

(10) Pugliese Mario. "Instituciones de Derecho Financiero". - 2ª Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1976. Pág. 253.

Como ha quedado establecido, la determinación o materialización de un hecho imponible mediante la realización en el mundo fáctico de un hecho generador, trae como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, que podrá ser sustantiva o formal. Por lo que se refiere a estas últimas, se ha dicho ya que su objeto consiste en un hacer, no hacer, o en un tolerar, y cuya existencia no se encuentra condicionada a la realización de un hecho posterior, y que serán perfectamente exigibles en forma coactiva en caso de no haberse dado el debido cumplimiento en el término que para el efecto han señalado las Leyes respectivas.

Cuestión muy diferente sucederá con la obligación tributaria sustantiva, ya que no obstante haber nacido por la realización de un hecho generador, y en virtud de que su objeto consiste en un dar, será necesario cuantificarlo para el efecto de crear un estado de certeza relativo a las características y dimensiones de dicha obligación.

Luego entonces, será necesario que se precise la base de la valuación del gravámen, la cuota o tarifa que deba aplicarse al caso concreto, etc., de tal suerte que el monto de la prestación de la obligación quede determinada en cantidad líquida.

En materia tributaria dicha cuantificación de la obligación tributaria sustantiva se ha denominado "determinación"; "ascertamiento"; "lanzamiento" o "liquidación", y la mayoría de los autores la definen como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos -

coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación" (11).- Se puede decir que es un acto administrativo que fija el monto que deberá pagar el contribuyente.

Dicha determinación deberá hacerse refiriéndola al momento en que se produjo el hecho generador y una vez que se efectúe será ya cuando nazca un crédito fiscal.

Dicho de una manera más sencilla, la obligación tributaria nace cuando se realiza un hecho generador coincidente con un hecho imponible. Si la obligación es de carácter formal, deberá cumplirse ésta en los términos establecidos para ello, y será exigible coactivamente al vencimiento de dicho término, en caso de no haber sido satisfecho.

Si la obligación fuere de carácter sustantivo, será necesario para el efecto de darle cabal cumplimiento, que se determine en cantidad líquida, de tal modo que se conozca su quantum, siendo así que la realización de dicha cuantificación o determinación dará nacimiento al crédito fiscal.

Lo anterior, quedaba precisamente establecido en nuestro anterior Código Fiscal, cuando nos decía que "el crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida" (12), y no obstante que el actual Código Fiscal de la Fe-

(11) Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero". Ed. De Palama, Vol. I. Pág. 481, Buenos Aires, Argentina, 1970.

(12) Artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1967.

deración no señala en forma expresa a la determinación como indispensable para la creación del crédito fiscal, por su naturaleza, debe deducirse que adopta, en este sentido, la solución que seguía su predecesor, pues en los artículos 4º y 6º dispone: "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus Organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, - incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las Leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena" (13); "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario..." (14); de esta forma podemos concluir que la determinación de la obligación fiscal da origen al nacimiento del crédito fiscal, entendiendo por determinación la cuantificación de la obligación tributaria.

La existencia de un crédito fiscal presupone necesariamente la existencia de una obligación tributaria, mas no obstante esto, la existencia de tal obligación sólo tendrá como consecuencia un crédito fiscal cuando cuyo contenido sea una prestación de dar y haya sido previamente determinada.

1.5. FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Como ha quedado establecido, la obligación tributaria en términos generales es de tipo sustantiva, y ocasionalmente

 (13) Artículo 4º del Código Fiscal de la Federación vigente.

(14) Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación vigente.

es de tipo formal.

La extinción de las obligaciones formales es la realización de la conducta debida u ordenada por la norma; mientras que en las sustantivas, es decir, las que previamente han sido determinadas, es el pago, la compensación, etc., que en se guida analizaremos.

Así pues, el modo lógico para extinguir las obligaciones tributarias consiste precisamente en cumplir con ellas, - pero la Ley puede extinguir o autorizar la extinción de las - obligaciones fiscales por disposición expresa que se encuentre en ella misma.

De tal forma, podemos decir que el Código Fiscal de - Federación señala como formas de extinción del crédito fiscal (y nótese que en este caso no se señalaron o incluyeron las - obligaciones de carácter formal) las siguientes:

- A) El Pago.
- B) La Compensación.
- C) La Condonación.
- D) La Prescripción.
- E) La Cancelación.

A) EL PAGO.- El artículo 2062 del Código Civil lo define como "la entrega de la cosa o cantidad debida...".

El pago, dice Sergio F. de la Garza, "es el modo de - extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fi

nes y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo" (15), éste debe realizarse en el modo, tiempo y lugar prescritos por la Ley - a fin de cumplir su propósito esencial, que es el de producir la extinción de la obligación a cargo del sujeto pasivo. Al respecto del pago, nuestro Código Fiscal de la Federación señala : "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas...." (16). - "Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional...." (17).

El pago puede ser, entre otros:

1. Liso y llano.- Cuando cubre el crédito sin inconformidad.
2. En garantía.- Se presenta en determinadas circunstancias.
3. Provisional.- El clásico ejemplo es el que cada quincena se retiene.
4. Definitivo.- Liquidada la obligación. Se equipara con el liso y llano.
5. Extemporáneo.- Se realiza fuera del término de Ley.
6. Indebido.- Se realiza bajo un vicio del consentimiento.

En cuanto a la temporalidad de pago de un impuesto, - debe de distinguirse el impuesto de que se trate, así, por -

(15) De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 579.

(16) Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación vigente.

(17) Artículo 20 del Código Fiscal de la federación vigente.

ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado se paga cuando se celebra el acto comercial.

Si el pago es extemporáneo, es decir, fuera del término establecido para llevarlo a cabo, genera los llamados recargos fiscales, que son intereses que se crean por el incumplimiento. El recargo es el rendimiento forzoso al que se obliga el contribuyente con motivo del incumplimiento.

B) LA COMPENSACION.- Esta se presenta cuando en un mismo sujeto de la obligación jurídico-tributaria (contribuyente) se reúne la calidad de acreedor y deudor. La compensación, dice nuestro Código Civil, se produce "cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho" (18).

En México, esta figura tiene plena operancia como forma extintiva del crédito fiscal, siendo así que el Código Fiscal de la Federación señala: "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios..." (19).

(18) Artículo 2185 del Código Civil para el Distrito Federal vigente.

(19) Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente.

De lo anterior podemos desprender que como reglas de la compensación tenemos las siguientes:

1. Sólo puede presentarse en contribuciones que se hacen mediante declaración, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta.
2. Que se trate de la misma contribución.

C) LA CONDONACION.- Esta figura podríamos decir que guarda estrecha relación con la remisión de deuda del Derecho Civil. Se puede decir que precisamente se trata de eso, de una remisión, o bien, de un perdón, y no obstante que va en contra de lo establecido por el artículo 28 constitucional, en la realidad sí se presenta, ya sea de una manera parcial o de una manera total.

Por su naturaleza, la condonación de obligaciones tributarias debe ser siempre de carácter general y no a título particular.

A través de ella la Administración se encuentra en posibilidad de eximir total o parcialmente del pago de contribuciones y sus accesorios cuando las circunstancias económicas del país o parte de él así lo requieran.

Cabe hacer la aclaración de que la condonación es de carácter transitorio, es decir, es por tiempo definido; y es el Poder Ejecutivo quien las permite sin necesidad de ser aprobada por el Congreso de la Unión.

D) LA PRESCRIPCIÓN.- Se traduce esta como la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo.

A decir del maestro Ernesto Gutiérrez y González, la prescripción "es la facultad o el derecho que la Ley establece a favor del deudor para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad de cumplir con su prestación, o para exigir a la autoridad competente la declaración de que ya no se le puede cobrar en forma coactiva la prestación, cuando ha transcurrido el plazo que otorga la Ley para hacer efectivo su derecho" (20).

En materia tributaria, la prescripción de las deudas fiscales es, por propia naturaleza, únicamente extintiva, y su fundamento radica en la necesidad de proveer de seguridad y certeza jurídica en aquellas situaciones en que el acreedor se conduce con negligencia o desinterés en el ejercicio de sus derechos. Al respecto, Emilio Margain Manautou señala que el "Derecho Fiscal debe sancionar no sólo la negligencia del sujeto activo de vigilar que los causantes cumplan puntualmente con sus obligaciones fiscales, sino también la del sujeto pasivo por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente" (21).

Cabe aclarar que existe otra figura con la cual suele confundirse la prescripción y que es la caducidad, pero éstas son la pérdida de facultades del fisco para comprobar, determinar, cobrar y sancionar a los contribuyentes por su no ejercicio.

(20) Gutiérrez y González, Ernesto. "Derecho de las Obligaciones". 5ª. Ed. Editorial José María Cajica Jr., S.A., México 1974 - Pág. 798.

(21) Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". 3ª. Ed. Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí. México 1973. Pág. 331.

E) LA CANCELACION.- Esta figura no precisamente constituye un perdón de la deuda, sino una determinación de la Hacienda Pública de no cobrar un crédito y en consecuencia cancelarlo cuando su cobro resulta incosteable o incobrable por insolvencia del sujeto pasivo o de los responsables solidarios.

1.6. EL IMPUESTO.

Esta figura jurídica aparecerá cuando el objeto de la obligación consista en una prestación en dinero o en especie que previamente se haya fijado en la Ley, con sus características esenciales de generalidad y obligatoriedad, y que se destine a solventar los gastos públicos.

Dicho lo anterior, tenemos que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 1967 señalaba que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos".

Ahora bien, nuestro Código Fiscal de la Federación vi gente, incluye a los impuestos dentro de un rubro amplio y ge neral al cual denomina "contribuciones", definiendo a aquéllos por exclusión:

"I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se en-

cuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones-II, III y IV de este artículo..." (22).

Dicho lo anterior en otras palabras, cuando de la realización de un hecho generador coincidente con un hecho imponible se de nacimiento a una obligación tributaria sustantiva, o sea que consista en una prestación de dar, ya sea en dinero o en especie, a cargo de una persona física o moral, con el objeto de destinarla a cubrir los gastos públicos y no sea, - por exclusión, una aportación de seguridad social, un derecho o una contribución de mejora, estaremos entonces frente a la figura jurídica denominada "impuestos".

Siguiendo las ideas que se han venido señalando, podremos desprender de la figura jurídica tributaria de los impuestos los siguientes elementos:

1. El Objeto.
2. El Sujeto.
3. La Base Gravable.
4. La Tasa.

1. EL OBJETO.- El objeto del impuesto lo constituyen precisamente aquellas situaciones, actos o hechos que han sido considerados por las normas tributarias como determinantes de un gravámen. En otras palabras, son aquellas circunstancias que han sido consideradas como índice de la capacidad contributiva de los sujetos que en ellas intervienen.

(22) Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente.

Luego entonces, el contenido del presupuesto de hecho es lo que deberá entenderse como objeto del impuesto; aquello que ha sido considerado en el hecho imponible, como generador de la obligación tributaria sustantiva.

2. EL SUJETO.- En este apartado nos encontramos con dos rubros: por un lado el sujeto pasivo del impuesto, que será aquella persona física o moral que en virtud de haber realizado un hecho generador, haya dado nacimiento a una obligación tributaria sustantiva cuya prestación será destinada a solventar los gastos públicos; y por el otro lado, el sujeto activo, que vendrá a ser la Federación, Estado o Municipio que se encuentre legítimamente facultado para exigir, en su beneficio, el cumplimiento de la obligación tributaria antes referida y que los podemos identificar en las Leyes de ingresos respectivas de cada Entidad.

3. LA BASE GRAVABLE.- Una vez que se ha realizado el hecho generador, es necesario medirlo, graduarlo y cuantificar su significación económica.

De esta manera, la base gravable será aquella parte de la significación económica del hecho generador que constituirá la materia imponible.

En algunas ocasiones, la Ley puede que tome en cuenta un porcentaje o la totalidad de la significación económica del objeto del tributo y de ahí que se tome la denominación de "base gravable" o "monto imponible".

4. LA TASA.- A la base gravable que, como ha quedado establecido, es el valor de los actos o actividades que habrán de tomarse en cuenta para la determinación o cuantificación de la obligación, habrá de aplicársele la tasa porcentual prevista por la Ley, y cuyo resultado nos dará a conocer el quantum del impuesto a pagar, es decir, se habrá determinado ya - en cantidad líquida la obligación tributaria sustantiva, dando así nacimiento al crédito fiscal.

CAPITULO SEGUNDO

PRINCIPIOS JURIDICO POLITICOS EN TORNO
A LA IMPOSICION TRIBUTARIA.

Dada la gran importancia que reviste el contenido del Derecho Tributario, y por virtud del cual se regula la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos con base y apoyo en su poder de imperio, el pueblo decidió contener en su máximo ordenamiento una serie de principios que irrefutablemente deben ser acatados por el sistema tributario, de tal modo que al elaborar una Ley, el Legislador, por mandato constitucional, deberá observarlos en materia impositiva.

2.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Este principio podría consagrarse en un aforismo similar a otro clásico del Derecho Penal, y que se enuncia como "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE", el cual quiere decir que no debe existir un tributo que no esté consagrado en Ley.

En otras palabras, todo tributo debe estar establecido en Ley; lo cual garantizará la participación representativa del pueblo en su imposición, de tal modo que quede fehacientemente establecido el tributo con todos los elementos ya antes establecidos como son el hecho imponible, el objeto, los sujetos, la base gravable, etc.

El tributarista Dino Jarach nos dice que "la base histórico-constitucional del principio, es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de derecho, estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea la Ley;

el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios-particulares para sacar de ellos una tajada a su placer" (23).

En nuestro Derecho, dicho principio se consagra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, cuando señala que la obligación tributaria deberá ser satisfecha o cumplida por quienes la tengan a su cargo, en la forma en que dispongan - las Leyes.

Ahora bien, si como se ha dicho anteriormente, el pueblo ejerce su soberanía mediante los Poderes de la Unión, y - uno de ellos, el Legislativo, ha sido facultado para imponer las contribuciones que se determinen necesarias, y además se ha establecido que toda resolución que emane de dicho Poder - tendrá el carácter de Ley o Decreto, válidamente podemos concluir que no habrá ningún tributo sino mediante la expedición de una Ley formal y materialmente legislativa. Cabe hacer mención de que la garantía individual consagrada en el segundo - párrafo del artículo 14 del máximo Ordenamiento, concede a - los particulares el beneficio de dicho Principio de Legalidad, y por lo tanto obliga a las autoridades a respetarla, con lo - cual se reafirma tal Principio. Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido dicho Principio en - la siguiente forma:

"El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en-

(23) Jarach, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario". Editorial Liceo Profesional CIMA. Buenos Aires, Argentina. - 1976. Vol. I, Pág. 102.

su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y ésta, además, minuciosamente reglamentada en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos en la que se de terminan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte examinando -- atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales -- en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder -- que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino que fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos impre visibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la for ma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad, al caso concreto decada causante.

"Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Est

do puede realizar actos individuales que no estén previstos - y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual - fuere el pretexto con que pretenda justificárseles" (24).

Tal y como se advierte, dicho criterio contiene los - postulados básicos del principio de legalidad y del cual a lo largo del presente trabajo hemos procurado hacer referencia, - aún y cuando no se señale en forma expresa.

En perfecta comunión con el criterio jurisprudencial- antes citado, el maestro Burgoa sostiene que el principio de legalidad se encuentra garantizado y "corroborado por la garantía de fundamentación legal que instituye el artículo 16 - de la ley suprema, ya que la fijación y cobro de un impuesto- en cada caso concreto implica un acto de molestia que afecta- al gobernado, acto que ineludiblemente debe observar la cita- da garantía" (25).

Por otro lado, es de gran importancia mencionar que - este principio de legalidad sufre una excepción, por haberlo- considerado así el pueblo, contenida en el párrafo segundo -

(24) Tomado de De la Garza , Sergio F. Op. Cit. Pág. 258.

(25) Burgoa, Ignacio . "Derecho Constitucional Mexicano". Edito- rial Porrúa, S.A. México 1973. Pág. 133.

del artículo 131 constitucional, al establecerse que "el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para - aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de - exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, - y para crear otras, así como para restringir y para prohibir - las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente...en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el - uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

Desde luego, lo anterior constituye un acto materialmente legislativo y formalmente ejecutivo, con lo cual no se viola el principio de legalidad, ya que los principios constitucionales deben analizarse no aisladamente, sino correlacionándolos con todos los otros que conforman dicho ordenamiento.

Así, concluimos que dicha excepción no contraría el principio de legalidad, sino que lo delimita y conforma.

2.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Este principio es también conocido por algunos autores como Principio de Justicia.

No siendo nuestra intención el abordar conceptos que pueden contener un profundo significado filosófico o un matiz propio de la axiología, corresponde analizar que este princi-

pio es un principio rector que debe ser observado en el fenómeno impositivo. Concretamente habíamos ya hecho antes referencia a que la carga tributaria debe de soportarse en proporción directa a la capacidad contributiva, pero además, el sacrificio para cumplirla, debe revestir la misma fuerza que im pacta.

Es así como precisamente el principio de proporcionalidad, el cual representa un elemento meramente objetivo, -- puesto que la medida de la obligación tributaria será determinada por la capacidad que objetivamente demuestre el sujeto para contribuir, va a surgir a la luz de las relaciones tributarias.

Ahora bien, por equitativo debemos entender un elemento ya subjetivo interno por el cual al ser observado dicho elemento, independientemente de la proporcionalidad que se determine para efectuar la contribución, será necesario igualar anímicamente o subjetivamente el sacrificio o impacto que realizan o reciben quienes hayan manifestado o externado su capacidad de contribución.

Ahora sí, de la conjunción que se haga de ambos elementos, tendremos el llamado Principio de Justicia.

A este respecto, el maestro Flores Zavala con gran razón expone: "Creemos que no es posible... sino interpretar la expresión 'proporcional y equitativa' como significando justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos. 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 los justos intereses de su 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 de 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 de 10 de junio de 1898, como fracción III, y en la Congtitución de 1917, como fracción IV, pero con la misma redacción" (26).

Es así pues, que en nuestra Constitución tal principio lo encontramos en el artículo 31 fracción IV, al establecer que la obligación de los mexicanos de contribuir, deberá realizarse en forma proporcional y equitativa.

2.3. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

De este principio, cabe hacer la observación que la generalidad y uniformidad, que son características intrínsecas de este principio, a la vez son parte inherente a la Ley, y -

(26) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 195.

que por ello, se encuentran comprendidos o asegurados ya con la observación del principio de legalidad, que ya se ha comentado; sin embargo, conviene recordar que el artículo 13 de nuestra Constitución, estatuye que "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales", garantizándose con ello este principio de igualdad; y al efecto, cabe mencionar que las Leyes especiales son constitucionalmente permitidas, ya que contienen aspectos generales, abstractos e impersonales, no así en las Leyes privativas, en donde no se presentan dichas características.

"La Jurisprudencia de la Suprema Corte ha definido con claridad la idea de 'ley privativa', a que se refiere el artículo 13 constitucional, al establecer que: es de carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deban contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen a todos los casos idénticos al que previenen, en cuanto no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres, va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional" (27).

(27) Tomado de Burgoa, Ignacio. "Las Garantías Individuales". 9ª Ed. Editorial Porrúa. México 1975. - Pág. 304.

Resumiendo, podemos señalar que aún y cuando la generalidad y la uniformidad son resultantes del principio de legalidad, por cuanto lo definen y conforman, su existencia es indispensable para la actualización del principio de igualdad.

"Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (28), -- "...no significa que todos deben pagar todos los impuestos, -- sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen -- algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también -- aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida -- con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones" (29).

La uniformidad como parte del principio de igualdad -- no puede significar "simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, -- o sea, que frente a una relación jurídica tributaria nacida -- de la ley todos deben ser tratados con la aplicación de los -- mismos principios legales establecidos" (30), sino que su propia definición entraña, como dice Jhon Stuart Mill en su Teoría del Sacrificio: "que si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación; por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que -- le corresponde pagar a cada particular será distinta" (31).

(28) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 38

(29) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 196.

(30) Jarach, Dino. Op. Cit. Pág. 117.

(31) Citado por Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 40

2.4. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA TRIBUTACION.

Una vez analizados de manera somera los principios-jurídicos que deben animar la materia impositiva, toca ahora analizar a la luz de lo anteriormente visto, las disposiciones constitucionales referentes a la tributación.

Como es bien sabido, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituye en principio la Ley suprema de nuestro país. Conveniente es recordar que nuestra Constitución se encuentra integrada por dos partes fundamentales:

- A) La Parte Dogmática: en la cual se contienen todos aquellos principios fundamentales e inherentes a las personas de tal modo que constituyen verdaderas garantías, como seguridad de que todo individuo gozará de ellas y deberán ser respetadas por cualquier otra persona, ya sea física o moral.
- B) La Parte Orgánica: a través de ésta, se regula la forma en que se encuentran organizados los Poderes de la Unión, que como ya lo manifestamos con anterioridad, constituyen el medio a través del cual el pueblo ejerce su soberanía, por disposición expresa del artículo 41 del Ordenamiento en cuestión.

No se trata de dos elementos que funcionen uno independientemente del otro, sino que su conjunción integra uno a otro: un Ordenamiento jurídico máximo cuyas normas deben-

ser entendidas, interpretadas y analizadas no como regulaciones autónomas, sino como disposiciones correlacionadas unas con otras y articuladas de tal modo que una en ausencia de las otras no representa significación alguna.

Entremos ahora al análisis de los fundamentos, que ya en parte se han visto, relativos a la tributación.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución da origen a la relación jurídico-tributaria al determinar que los sujetos pasivos, los mexicanos, están obligados a efectuar una contribución para solventar los gastos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, constituyendo estos últimos los sujetos activos de la misma.

Además de que en este precepto se contienen los principios de legalidad y de proporcionalidad y equidad previamente analizads.

En efecto, el artículo en cuestión dispone:

"Artículo 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".

Por su parte, el artículo 73 establece en sus fracciones VII, XXIX y XXX, lo relativo al ejercicio de la potestad tributaria de la siguiente manera:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1ª. Sobre el comercio exterior.
- 2ª. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4ª y 5ª del artículo 27.
- 3ª. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4ª. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y,
- 5ª. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados - del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria-federal determine. Las legislaturas locales-

fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión".

Por cuanto toca ya al funcionamiento del Congreso en materia impositiva, encontramos una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados en dicha materia:

"Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, - discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior..."

En materia de prohibiciones, el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, establece las siguientes para las Entidades Federativas:

"Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas- que atraviesen su territorio;

V.- Prohibir ni gravar, directa o indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o - extranjera;

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuegtos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que -- acompañe la mercancía;

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se - establezcan respecto de la producción simi--lar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia".

Y por lo que respecta a una prohibición relativa, también para las Entidades Federativas, la encontramos en el artículo 118, fracción I:

"Artículo 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

Todo lo anterior sirve pues, de apoyo y fundamento - para el ejercicio de la potestad tributaria, habiendo ya determinado que su ejercicio culmina en el momento de expedirse una Ley o Decreto de carácter impositivo y cuya aplicación da origen a las relaciones jurídico-tributarias que para -- efecto de este trabajo han quedado ya analizadas.

CAPITULO TERCERO

**ANALISIS SOBRE LA FIGURA DE
LA EXENCION TRIBUTARIA.**

3.1. CONCEPTO.

Un fenómeno jurídico tributario que reviste gran importancia, como lo veremos en consideraciones posteriores, - es la figura de la "exención".

Sin embargo, es conveniente determinar con precisión el alcance y contenido semántico de la palabra "exención", - ya que el presente trabajo tiene como principal propósito - el análisis de esta figura jurídica.

"Efecto de eximir. Libertad para eximirse de obligaciones" (32).

"Exceptio, onis (de excipio). Acción de exceptuar, cosa exceptuada, excepción, restricción, reserva" (33).

"Hipótesis legal neutralizante tributaria" (34).

"Las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto" (35).

-
- (32) "Diccionario Enciclopédico de la Lengua Castellana". 2ª Ed. Editorial Codex, S.A. México 1960. Tomo I. Pág 529.
- (33) "Diccionario Latino Español". 4ª Ed. Editorial Ramón Sopena, S.A. España 1950. Pág. 435.
- (34) Villegas, Héctor. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". 2ª Ed. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág 252.
- (35) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 313.

"Efecto de eximir o eximirse. Franquicia, dispensa, privilegio" (36).

"Efecto de eximir o eximirse. Franquicia y libertad de que uno goza para eximirse de algún - cargo u obligación" (37).

"Franquicia, privilegio, liberación, exoneración, dispensa de una obligación" (38).

3.2. CLASIFICACION.

Corresponde a este apartado el estudio de las principales agrupaciones en que se han clasificado las exenciones - de acuerdo a diversos criterios:

1. De Derecho Internacional y de Derecho Interno.- De acuerdo con este criterio, la figura jurídica de la exención-pertenece al ámbito internacional o al interno, según sea que su regulación y establecimiento se verifique en un ordenamiento de carácter interno o en uno de carácter internacional.

Sáinz de Bujanda, considera que el poder tributario - interno, cuya fuente primaria es la Constitución, puede encon

(36) "Diccionario Porrúa de la Lengua Española". 8ª Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1975. Pág. 315.

(37) "Diccionario de la Lengua Española". Editorial Publicaciones Herrerías, S.A. México 1942. Pág. 576.

(38) "Diccionario de Sinónimos y Contrarios". Editorial Varazen - S.A. México 1971. Pág. 176.

trar limitaciones derivadas del Derecho Internacional que afectan de manera directa al régimen interno de exenciones. De esta forma, el poder tributario, que en principio es ejercido libremente sin más limitaciones que las impuestas en el propio ordenamiento del cual emana, se ve constreñido a aceptar y dar efectividad a ciertas exenciones de Derecho Internacional, las cuales encuentran su origen en tres fuentes:

- a) Los Principios Generales o las Costumbres Generales del Derecho Internacional.
- b) Los Tratados Internacionales.
- c) La Norma de Reciprocidad.

Toda vez que la existencia de un Derecho Internacional Tributario común es muy discutible, la Doctrina ha sido firme en considerar que los principios generales y las costumbres generales en materia fiscal no producen, con certidumbre, un régimen obligatorio para todos los Estados. "Por ello es difícil admitir como se pretende, la existencia de exenciones tributarias que, dentro de cada ordenamiento estatal, hayan de reconocerse en favor de determinados hechos o personas por imperativo de una normativa internacional común" (39). Situación diferente se presenta por lo que hace a las exenciones establecidas a través de Convenios Internacionales. En éstas,

(39) Sáinz de Bujanda, Fernando. "Teoría Jurídica de la Exención Tributaria". Informe redactado para el Coloquio sobre Exenciones, Subvenciones y otros Estímulos Fiscales. XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1963. Pág. 442.

lo mismo que cuando resultan como consecuencia de una Norma de Reciprocidad Internacional, es claro que los Estados pueden obligarse válidamente a reconocer ciertas exenciones o, por el contrario, a no establecerlas, limitando con ello sus facultades impositivas.

2. **Objetivas y Subjetivas.**- El criterio a seguir para su deslindamiento, es atendiendo a los motivos por los cuales se concede la exención.

Pérez de Ayala señala que "cuando la exención se concede *intuitu personae*, es decir, en atención a determinados méritos o características de la persona, será subjetiva. Por el contrario, si se concede atendiendo a la específica naturaleza o características de la operación gravada, entonces será objetiva" (40).

3. **Permanentes y Temporales.**- Son permanentes aquellas cuyo período de vigencia no se encuentra fijado previamente por la Ley que las concede. Por el contrario, en las exenciones temporales la propia norma jurídica determina el plazo por el cual se concede la exención.

4. **Totales o Parciales.** Según que se concedan liberando al deudor de la totalidad de la obligación, y entonces se-

(40) Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio. "Curso de Derecho Tributario". Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid, España. 1975. Vol. I. Pág. 248.

rán totales, o, simplemente reduciendo su cuantía por razón - del objeto gravado o de la persona obligada al pago, y entonces serán parciales.

5. Absolutas y Relativas.- Para el tributarista Emilio Margain Manautou, son absolutas las "que eximen al causante de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias. En cambio, las exenciones relativas son las que eximen al causante de la obligación principal, pero no de las secundarias" (41).

6. Constitucionales y Ordinarias.- Las primeras son aquellas cuyo régimen se encuentra prohibido, autorizado o regulado dentro de la Norma Fundamental de cada Estado. Las segundas constituyen un corolario lógico de las primeras, ya que es siempre a través de normas tributarias ordinarias como puede establecerse directamente la exención.

7. Económicas.- "Son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o entidades fedrativas" (42).

8. Distributivas.- Son aquellas que atienden a principios de justicia tributaria, evitando gravar a una misma persona con dos o más impuestos.

(41) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 316.

(42) Idem. Pág. 317.

Vistas las anteriores conceptualizaciones y clasificaciones de la exención, debemos concluir que ésta es una figura jurídica por la cual se exime, libera o perdona a un sujeto o sujetos del cumplimiento de una obligación a su cargo.

Esto necesariamente presupone la existencia de una obligación jurídicamente válida y perfeccionada, por la que el sujeto activo de la relación jurídica facultado para exigir el cumplimiento de aquella, renuncia a su derecho de hacerla exigible y remite o perdona, por tanto, la prestación que integra el objeto de dicha obligación nacida con anterioridad.

Conveniente es aclarar que el Derecho Tributario ha tomado en su mayoría figuras jurídicas pertenecientes al Derecho común, y que al entrar a su campo las ha dotado de características propias del fenómeno tributario; es por ello que nosotros creemos que la exención constituye lo que en materia del Derecho común se denomina "remisión de la deuda", entendida ésta en los términos del artículo 2209 del Código Civil para el Distrito Federal que dispone que "cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la Ley lo prohíbe".

Con base en la anterior consideración, no sería irracional afirmar que la figura jurídica denominada "remisión de deuda", al entrar al campo del Derecho Fiscal, ha tomado el

nombre de condonación o de exención, según el momento en que se produzca.

De ese modo, una persona que realiza un hecho generador coincidente con un hecho imponible y que, por lo tanto, dé nacimiento a una obligación jurídico-tributaria, podrá ser eximido del cumplimiento del objeto de dicha obligación, mediante un acto de remisión, perdón o liberación, y entonces estaremos frente a una exención o condonación.

Bien importante resulta determinar que la exención es una figura directamente relacionada con el momento inmediato posterior al nacimiento de la obligación tributaria generada por la realización del hecho imponible.

3.3. LA NO SUJECION.

Es esta una figura por la cual se delimita el alcance y contenido del hecho imponible, y por lo mismo no debe confundirse con la exención, ya que ésta presupone el nacimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo; sin embargo, por disposición especial, la propia Ley dispensa de su pago, impidiendo que se provoque el nacimiento del crédito fiscal y por tanto su exigibilidad, en virtud de que tiene lugar una circunstancia neutralizante de los efectos del hecho generador -norma de exención- que se traducen en una liberación, precisamente, del cumplimiento de esos deberes.

Por el contrario, en la No Sujeción, el sujeto no llega a configurar el hecho imponible, y por tanto no nace la obligación tributaria, ya que para que esto ocurra es necesario que el hecho generado por el sujeto, alcance a configurar un hecho generador coincidente del hecho imponible. En esta figura no existe liberación o perdón de deberes, dado que para que esto ocurra, es obvio que previamente han debido nacer, situación que no llega a producirse.

Lo anterior significa que la No Sujeción se verifica cuando el Legislador determina expresamente en la Ley el alcance del hecho imponible, así como los términos o conceptos utilizados para su elaboración. De esta manera se habrá de delimitar en forma negativa a aquellas personas que en principio podrían llegar a considerarse como incluidas en el hecho imponible, pero sin embargo se clarifica que el hecho imponible no incluye, por ser esa la intención de los Legisladores, a dichas personas.

"La no sujeción requiere de una delimitación exacta de los sujetos que el legislador pretendió incluir en el supuesto de la norma, toda vez que si la inclusión es genérica, para lograr que determinada categoría de sujetos queden excluidos de la obligación, será necesario hacer la declaración correspondiente, con lo cual, al presentarse una liberación expresa, estaremos frente a una exención tributaria; es decir, la obligación sí nacería, pero se excluiría a determinados su-

jetos de su cumplimiento, de acuerdo con la norma adicional, - lo que en la doctrina se conoce como 'exenciones subjetivas'"(43).

Dadas las anteriores consideraciones, la No Sujeción - es pues, una declaración en la que el Legislador señala en forma expresa que determinados sujetos o personas no se encuadran en las contempladas por el hecho imponible.

3.4. LA NO CAUSACION.

Otra figura que ha sido utilizada erróneamente como si nónimo de la exención, es la "No Causación"; sin embargo, ésta se refiere no a una liberación o perdón de una deuda, sino simplemente a todas aquellas situaciones, actos o personas que no fueron incluidos en el hecho imponible y absurdo sería que se consideraran dichas circunstancias como un perdón o remisión ya que ellas nunca han sido objeto de tributo y por lo tanto, - no se puede eximir o liberar algo o a alguien para quien no ha nacido una obligación.

En otras palabras, estaremos frente de la No Causación cuando se realiza un hecho o se presenta una situación que no encuadra en forma estricta con el hecho imponible y por lo mismo, la obligación fiscal no puede nacer; y se dice en forma es tricta pues como es sabido, en materia de cargas tributarias, - la aplicación de la Ley no permite interpretaciones analógicas ni adecuaciones integradoras.

(43) Delgadillo Gutierrez, L. Humberto. "La exención Tributaria".- Artículo publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la - Federación. Núm. 16, 3ª Época, Año II. Abril de 1989. Pág.81.

Lo anterior, claramente se desprende del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

"Artículo 52.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido lo anterior en una ejecutoria cuya voz dice:

"IMPUESTOS. CAUSANTES DE Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO.- Causante es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del fisco, esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, 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 cuya situación legal - normalmente tiene la calidad de causante, pe-

ro que no está obligado a enterar el crédito-tributario, por encontrarse en situaciones de privilegio o franquicia" (44).

Concluyendo, debemos afirmar que con la "exención" - se remite una deuda, liberando de tal modo a la persona del cumplimiento de una obligación a su cargo; en la "no sujeción" se determina expresamente y en forma negativa a aquellas personas que no comprende o incluye el hecho imponible y, por último, la "no causación" representa a todas aquellas situaciones, actos o personas que de ningún modo han sido objeto de tributo y por lo tanto no hay coincidencia con el hecho imponible.

(44) Revisión Fiscal 218/62.- Seguros de México Bancomer, S.A. - 27 de Noviembre de 1967.- 5 Votos.- Ponente José Rivera Pérez Campos. Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época. Volúmen CXXXVIII, Tercera Parte. Diciembre de 1968. Segunda Sala. Pág. 25 (1210).

CAPITULO CUARTO

CONSIDERACIONES JURIDICO POLITICAS EN
RELACION CON EL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL.

4.1. EL CONFLICTO DEL PRINCIPIO DE NO EXENCION.

Habiendo ya analizado y estudiado la figura jurídica de la exención, corresponde ahora hacer el análisis de una disposición de carácter constitucional respecto de esta figura contenida en el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, encuadrada dentro del Título Primero, Capítulo Primero, correspondiente a las Garantías Individuales.

El artículo 28 establece respecto de la exención lo siguiente:

"Artículo 28.- En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos...".

Y más adelante, en su segundo párrafo, sentencia que:

"...la Ley castigará severamente, y las autoridades perseguirán con eficacia..., en general, todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social".

La anterior prohibición es textualmente de carácter absoluto, y por ello, dado nuestro actual sistema jurídico, se han planteado problemas de grave magnitud.

Al respecto, el maestro Flores Zavala señala que - "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 (ar tículo 31 fracción IV). Así, pues, debemos interpretar el tex to constitucional en el sentido de que está prohibida en tér- minos absolutos la exención de impuestos" (45).

Sin embargo, el tratadista Gabino Fraga opina que "es indudable que cuando por vía de disposición general se eximen capitales que están abajo de cierto mínimo, en el cual empieza a cobrarse el impuesto, no se viola la prohibición consti- tucional, pues en dicho caso no se concede una protección in- dividual que venga a romper la igualdad entre los particula- res ni a obstruir el libre juego de las leyes económicas so- bre la concurrencia. En dicho caso, la exención tiene un ca- rácter de generalidad que hace que gocen de ella todos aque- llos que reúnan las condiciones legales. De aquí se desprende que lo que la Constitución prohíbe es la exención para un ca- so individual, es decir, que se sustraiga un caso particular- de una regla general creada de antemano" (46).

El maestro Hugo B. Margain considera que "el artículo 28 constitucional prohíbe las exenciones de impuestos. Sin em- bargo, las leyes fiscales que las conceden como un incentivo-

(45) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Págs. 185 y 186.

(46) Fraga, Gabino. "Derecho Administrativo". 12ª Ed. Editorial- Porrúa, S.A. México 1968. Pág. 350.

a las industrias nuevas, fundamentales o necesarias al desarrollo económico de México, no contravienen el artículo 28, - supuesto que no las establecen en beneficio de algún causante en particular, sino de todos aquellos que se encuentran en la misma situación general" (47).

Sergio F. de la Garza considera al respecto que dichas exenciones son constitucionales "pues el espíritu del Constituyente fue indudablemente prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos, que introducían desigualdades en 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" (48).

Emilio Margain Manautou considera que "el citado artículo 28 constitucional, se encuentra comprendido dentro de - los preceptos que señalan las garantías individuales, las que al ser violadas en perjuicio de un particular pueden dar origen al juicio de amparo. Por consiguiente, una exención será violatoria de las garantías individuales, cuando el legislador la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal" (49).

(47) Citado por De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 298.

(48) De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 298.

(49) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 319.

Muy interesante resulta, en virtud de los problemas - que plantea el artículo 28 constitucional que se analiza, así como las diferentes interpretaciones que se han hecho respecto de la prohibición de la exención tributaria, consultar el Diario de Debates del Constituyente 1916-1917, en el cual se puede observar que cuando se presentó el proyecto del artículo 28 para la aprobación del Congreso Constituyente de 1917, - no fue presentada ninguna iniciativa o discusión referente a la prohibición que se comenta.

Por lo que respecta a la Constitución Política Mexicana de 1857, debemos comentar que el artículo 28 únicamente se ñalaba que "no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase, ni prohibiciones 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 tiempo limitado, conceda la ley a los inventores o perfeccionadores de alguna mejora".

Debemos considerar que del artículo transcrito se deprende que podrían haber existido, dentro de la vigencia del mismo, exenciones de impuestos limitadas a que se respetara - el principio de legalidad. Este criterio se confirma por la - reforma del artículo 124 del 22 de noviembre de 1886 en el - cual se estableció en el párrafo tercero lo siguiente:

"Las exenciones de derechos que concedan -
(los Estados) serán generales, no pudiendo -

decretarlas en favor de los productos de -
determinada procedencia" (50).

Vemos entonces, que la Constitución de 1857 permitía la exención tributaria en forma condicionada a que se respetara el principio de legalidad tributaria, afirmación tal, - que desprendemos del texto de dicho ordenamiento jurídico.

Se puede apreciar, por tanto, que históricamente no encontramos ningún texto que nos indique la forma o tipo de exención que prohíbe nuestra actual Constitución, y por lo - tanto debemos considerar que el Constituyente de 1917 en su artículo 28 estableció, como lo afirma el maestro Ignacio - Burgoa "otra medida constitucional para garantizar la libre-
concurrencia" de tal modo que "esta medida (la prohibición - de impuestos) es una consecuencia lógica que se deriva de la naturaleza jurídica de los impuestos. Estos son relativamente generales, es decir, creados, modificados o suprimidos - por una ley en sentido material, o sea por un acto jurídico-productor, modificativo o extensivo de situaciones de dere--cho abstractas e impersonales. Por ende, un impuesto sólo - puede ser creado, modificado o suprimido mediante una ley, - tanto en el sentido material del concepto (expresado en los términos ya expuestos), como en el formal, es decir, como acto emanado de la actividad normal y fundamental del Poder Legislativo, atento a lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 de la Constitución" (51).

(50) Tomado de Tena Ramírez, Felipe. "Leyes Fundamentales de Mé-
xico (1800-1976)". 7ª Ed. Editorial Porrúa, S.A. México -
1976. Pág. 708.

(51) Burgoa, Ignacio. "Las garantías Individuales". 9ª Ed. Editó-
rial Porrúa, S.A. México 1975. Pág. 430.

Hemos visto ya que los renombrados maestros antes citados otorgan a la prohibición de la exención de impuestos una serie de modalidades e interpretaciones que consideramos se encuentran animadas en un afán de romper la rígida prohibición constitucional, a fin de adecuar nuestro máximo ordenamiento a la realidad social del país.

Cuando sostenemos que la prohibición constitucional a la exención de impuestos es radical y absoluta, esta afirmación aparece de la lectura del texto consignado en el artículo 28 de nuestra Constitución.

En tal orden de ideas, consideramos, igualmente, que así como existen limitaciones constitucionales al poder tributario, existen límites claramente definidos al poder de eximir. Si nuestro máximo ordenamiento consagró en forma expresa la prohibición a la exención de impuestos, obvio resulta afirmar que no solamente limitó la potestad tributaria en su aspecto positivo de imponer, sino que consagró una ausencia de poder de eximir. Afirmar, como vamos a ver más adelante lo hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que una exención sea constitucional solo por el hecho de que se otorgue por leyes de carácter general en las que no se trate de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, es incurrir en una grave confusión de conceptos. La exención sólo puede otorgarse a través de una ley y por lo tanto debe observar cabalmente el principio de legalidad, dentro del cual se encuentra claramente contenido otro que hemos definido como de "generalidad".

En virtud de lo antes expuesto, se desprende que la prohibición constitucional a la exención de impuestos es absoluta; sin embargo, somos realistas y consideramos que los argumentos vertidos tanto por los grandes tributaristas como por la Suprema Corte de Justicia, corresponden a una realidad que anima las disposiciones constitucionales en el orden tributario. Así, en efecto, deben pagar impuestos las personas en proporción a su capacidad para hacerlo y además igualando el sacrificio para llevar a cabo dichas aportaciones. De igual modo, es perfectamente entendible que el pueblo ejerce su soberanía mediante los Poderes de la Unión y que siendo así, de termine alentar una rama industrial o evite imponer contribuciones a aquellos que no tienen capacidad alguna para aportar las.

De igual modo, hemos afirmado que la prohibición constitucional de la exención de impuestos está referida precisamente a no dispensar a personas, independientemente de su número, de la obligación de contribuir; sin embargo, es facultad del pueblo, porque éste es soberano, el decidir, tomando en consideración las condiciones de una situación o personas, el que no soporte una carga tributaria valorando la acción que en la vida nacional pueden desarrollar. Así, encaminando los pasos del pueblo al bien común, éste está facultado para otorgar premios o estímulos a una actividad o personas en razón a su participación fundamental en la vida nacional, o bien considerar que no es conveniente gravar determinadas situaciones, actos o personas en virtud de las condiciones de reconocimiento universal por las que atraviesa el ser humano.

En virtud del razonamiento anterior, dichas modalidades, determinación y alcance de la prohibición constitucional de la exención de impuestos serían bien entendidos porque se inspiran en principios y declaraciones universales inherentes al ser humano, o bien al desarrollo del país si así lo requiere. De esta forma se humaniza el campo tributario y la vida en general.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación debe desentrañar el sentimiento del Legislador al interpretar la prohibición constitucional en comento; ya que lo que es absoluto no es relativo y por lo tanto resulta criticable y demostrativo de ignorancia jurídica el volver relativo lo que ya antes se declaró como una prohibición absoluta.

Hemos ya apuntado algunas figuras jurídicas fundamentales de la Teoría General de la Tributación. Se ha afirmado hasta el cansancio y es de reconocimiento universal que el hecho imponible debe contener situaciones, actos o hechos que sean índices económicos de capacidad contributiva, y será precisamente la verdadera labor del Legislador el elaborar cuidadosamente la estructura y contenido del hecho imponible, de tal modo que grave lo que quiera gravar y no se incluya de modo alguno aquello que no sea su ánimo, tomando en consideración los sentimientos, principios y condiciones de las que ya se han hablado.

La Constitución no tiene límites en cuanto a los destinatarios a los que está dirigida. La Constitución va para -

todos los miembros integrantes de la República de los Estados Unidos Mexicanos.

Dicha postura la fundamentamos, además, en las opiniones enunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en que mediante su Jurisprudencia inicialmente sostuvo con valor innegable el correcto alcance de la prohibición constitucional, en términos absolutos: no habrá exención de impuestos lisa y llanamente, sin discusión.

"Exención 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 abolió toda exención de impuestos, deben considerarse anuladas todas las prerrogativas en tal sentido, concedidas con anterioridad a la vigencia de la Constitución" (52).

"Exención de impuestos.- El artículo 28 constitucional prohíbe que en los Estados Unidos Mexicanos haya exención de impuestos, por - tanto, aún cuando con anterioridad a la vi-

(52) Semanario Judicial de la Federación. Tomo VI. Estados Bar-
tolo. Pág. 159. (8.V.).

gencia de la Constitución se gozara de tal prerrogativa, ésta desapareció al entrar en vigor la Constitución" (53).

"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 exenciones 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 discusión ni límite, ya que se refieren las exenciones a hechos presentes, pasados y futuros; y - así lo ha aceptado la Suprema Corte en varias Ejecutorias" (54).

"Exención 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. Los términos del artículo 28 constitucional revelan que la prohibición que señala es absoluta,

(53) Semanario Judicial de la Federación. Tomo VI. "Gómez Hermannos". Pág. 501. (7.V.).

(54) Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII. Cia. de Tranvías del Comercio de la Barca. Pág. 1193 (5.V.); XVII, Cia.-de D.C. Urbano de Córdoba, S.A., 12 de agosto de 1925. (6.V.)

sin distinción ni límite, ya se refieran las exenciones a hechos pasados, presentes o futuros; y así lo ha aceptado la Suprema Corte en varias Ejecutorias. El artículo 28 Constitucional en la parte que prohíbe la exención no priva a nadie de un derecho que no puede ser adquirido, aún tratándose de franquicias anteriores a su expedición" (55).

"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 exenciones de impuestos, quedaron derogados, toda vez que se oponían a la nueva organización, aceptada por la Carta Fundamental en vigor" (56).

"Exención de contribuciones.- La Corte ha establecido que el artículo 28 de la Constitución en la parte que prohíbe la exención de impuestos, no priva a nadie de un derecho que no puede ser reconocido, aún tratándose de franquicias anteriores a la misma Constitución" (57).

-
- (55) Semanario Judicial de la Federación. Cía. de Tranvías del Comercio de la Barca, S.A. Pág. 1193. Tomo VII.
- (56) Semanario Judicial de la Federación. AR 1532/79. Agustín Corona Romero y otro. (Acumulados). 27 de Oct. 1980 (5.V.). Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Séptima Época. Vols. 139 - 144. Tercera Parte. Pág. 70.
- (57) Semanario Judicial de la Federación. T. XVII. F.C. de Córdoba, S.A. Pág. 310 (6.V.).

Sin embargo, posteriormente vacila y rectifica su posición al sentar Jurisprudencia en el sentido de que "la prohibición que contiene el artículo 28, no puede referirse más - que a los casos en que se trata de favorecer los intereses de determinada persona, estableciendo un verdadero privilegio, - no cuando, por razones de interés social o económico se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen un carácter general" (58).

Bien podría argumentarse además, que en el segundo párrafo del artículo que se comenta, se ordena expresamente a las autoridades que persigan con fundamento en una Ley rígida sancionadora, "todo lo que constituya una ventaja exclusiva - indebida en favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social", y que el pueblo consideró que las exenciones contenidas en las Leyes tributarias constituían una "ventaja exclusiva indebida" y por tanto se debe sostener la invalidez de dichas interpretaciones contrarias a la Constitución.

No obstante lo anterior, efectivamente ha de ser el pueblo quien señale y determine lo que constituye una ventaja exclusiva indebida, y será él mismo quien determine lo que no es conveniente gravar por las razones que juzgue válidas. Sin embargo, ha quedado ya perfectamente apuntado a nivel constitucional, como antes se vió, que el pueblo ejerce su soberanía mediante los Poderes de la Unión, y por lo tanto corresponde a éstos el encausar por las vías institucionales y jurídicas permitidas por la Constitución el sentimiento nacional.

(58) C.F.R. Tomo XVI, Pág. 51. Prontuario Tomo VIII, Pág. 88. - Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969, Parte Primera. AR. 116/64.

Así podemos concluir, entonces, que aún cuando se trata de una cuestión de carácter formal, puesto que el sentimiento del pueblo ha quedado plasmado indudablemente, no ha sido a través de los medios que previamente determinó en la Constitución, por lo que la opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y las exenciones contenidas en las Leyes elaboradas por el Legislador resultan una burla franca al pueblo por no respetar las vías institucionales en términos absolutos respecto de la prohibición contenida en el artículo que se comenta, y con lo cual queda manifiesta la falta de técnica legislativa de nuestros Legisladores al elaborar Leyes que resultan una vil copia, en mucho, de legislaciones extranjeras elaboradas a la luz de ordenamientos supremos que no prohíben la exención de impuestos como sucede en nuestro país. Además, la Suprema Corte de Justicia vacila y justifica risiblemente dichas anomalías con lo cual pierde de hecho su investidura Suprema, y con ello se fortalece la inseguridad jurídica.

En estos términos, bien afirma el maestro Servando J. Garza que "toda ley tributaria que viola la Constitución debe ser nulificada como cualquier norma que viole la Constitución. La ley tributaria, como afirma Tuller, no posee ninguna santidad especial. Su nulificación es esencial para la preservación de las libertades y derechos del individuo"; y concluye, más adelante, que "en el artículo 28 constitucional se afirma el principio de justicia tributaria de un modo negativo, prohibiendo las exenciones y privilegios en materia impositiva".

Además considera que dicho precepto "nos recuerda a los Principios de la Declaración de Derechos de la Revolución Francesa, que permiten imaginar a Robespierre, afirmando con su oratoria inflamada que 'nadie, ni el indigente, debe estar exceptuado de la honorable obligación de contribuir a las cargas públicas'" (59).

4.2. JUSTICIA Y EQUIDAD.

Son estos dos términos que encierran en sí mismos un significado afín, es decir, ambos son sinónimos, tal y como ha quedado señalado en el capítulo relativo a los Principios Jurídico Políticos en Relación a la Imposición Tributaria, en donde el maestro Flores Zavala considera que la expresión 'proporcional y equitativa' significa justicia; es por ello que consideramos nosotros también que ambos términos sean sinónimos entre sí.

A su vez, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido de igual manera que la palabra 'equidad' debe ser traducida como sinónimo de justicia, tal y como se advierte en el siguiente criterio jurisprudencial:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.--
De acuerdo con el artículo 31, fracción IV,-
de la Carta Magna, para la validez constitu-

(59) Garza J., Servando. "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Editorial Cultura T.G., S.A.- México 1949. Págs. 65 a 82.

cional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: - primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será - contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir la justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así, se ha sostenido que, si bien el artículo 31 de la Constitución, - que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación-

los que se hallen dentro de lo establecido - por la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha desestimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los impuestos - sean proporcionales y equitativos, cuando el gravámen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad" (60).

Ahora bien, al recordar, tal y como se expresó en el capítulo correspondiente, los términos 'proporcional y equitativo' van siempre seguidos uno de otro, y que al ser fusionados ambos entre sí dan como resultado el principio de justicia, del cual ya se ha hablado anteriormente, pero no obstante ello, existen diversos criterios jurisprudenciales emitidos por nuestro máximo Tribunal, y de los cuales veremos algunos para reforzar la idea que nos ocupa,

"PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.- La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de -

(60) Séptima Época, primera parte:

Vol. 62, Pág. 31, AR. 6168/83. Alfonso Córdoba y Coags. - (Acums) Mayoría de 18 votos.
 Vols. 97-102, Pág. 108, AR. 1597/65. Pablo Legorre, A. Chauvet y Coags. Unanimidad de 18 votos.
 Vols. 145-150, Pág. 123, AR. 3658/80. Octavio Barocio. Unanimidad de 16 votos.

la Nación al resolver asuntos referidos al impuesto sobre la renta ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos cuya naturaleza y características especiales sean diversas, no pueden regir iguales criterios para determinar su proporcionalidad. Este principio debe determinarse analizando los rasgos de cada tributo" (61).

-
- (61) Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S.A. de C.V., 6 de septiembre de 1989. Mayoría de votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.
- Amparo en revisión 1717/88 Constructora Maple S.A. de C.V., 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.
- Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V., 5 de septiembre de 1989. Mayoría de votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.
- Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. - La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.

El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en

cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y - que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad ra dica medularmente en la igualdad ante la mi gma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales - condiciones deben recibir un tratamiento -- idéntico en lo concerniente a hipótesis de - causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo únicamente variar las tarifas tribu tarias aplicables, de acuerdo con la capaci dad económica de cada contribuyente, para - respetar el principio de proporcionalidad an tes mencionado. La equidad tributaria signi fica en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situa ción de igualdad frente a la norma jurídica- que lo establece y regula" (62).

-
- (62) Séptima Época, Primera Parte:
Vols. 181-186, AR. 5554/83. Compañía Cerillera "La Central"-
S.A. Mayoría de 14 votos.
Vols. 187-192. AR. 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca,
S.A.. Mayoría de 16 votos.

4.3. ALGUNAS EXENCIONES CONTEMPLADAS EN LEYES TRIBUTARIAS FEDERALES.

Corresponde a este apartado analizar la regulación federal ordinaria en materia de algunos de los más relevantes - impuestos, a efecto de determinar si se ha respetado o no la prohibición constitucional en materia de exenciones.

A) LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente encontramos el artículo 70 que corresponde al Título III, relativo a las personas morales no contribuyentes, y de donde se desprende, de dicho artículo, en forma enunciativa, algunas de las personas morales que pueden considerarse que no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

Al respecto el citado artículo establece:

"Artículo 70.- Para los efectos de esta Ley - se consideran personas morales no contribuyentes, además de las señaladas en el artículo - 73, las siguientes:

I. Sindicatos obreros y los organismos que - los agrupan.

II. Asociaciones patronales.

III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como los organismos que las reúnan.

IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.

V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.

VI. Instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia - así como las sociedades o asociaciones civiles que llevan a cabo actividades similares, autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley.

VII. Sociedades cooperativas de consumo.

VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupan a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo.

IX. Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios comisiones y otros semejantes.

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con auto-

rización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.

XI. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos.

XII. Las instituciones o sociedades civiles - constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.

XIII. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley Federal de Educación.

XIV. Sociedades de autores de interés público constituidas de acuerdo con la Ley Federal de Derechos de Autor".

Ahora bien, dentro del título IV, donde se establecen las disposiciones generales para la regulación contributiva - de las personas físicas, encontramos el artículo 77 que establece:

"Artículo 77.- No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes - ingresos:

I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo -

general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tipo extraordinario o prestación de servicio que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones es por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exceda del equivalente de 5 veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere esta fracción, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

II. Las indemnizaciones por riesgo de enfermedades, que se concedan de acuerdo con las Leyes o contratos de trabajo respectivos.

III. Las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, en los casos de invalidez, cesantía,-

vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. - Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

IV. Los percibidos con motivo del reembolso - de gastos médicos, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

V. Las prestaciones de seguridad social que - otorguen las instituciones públicas.

VI. Los percibidos con motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, - actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de - trabajo.

VII. La entrega de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, o en los demás institutos de seguridad social, en términos - de ley, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por - las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II, o en su caso, de este Título.

VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II, o en su caso, de este Título, por los ingresos a que se refiere el artículo 78-A cuando se trate de préstamos concedidos de manera general a los trabajadores sindicalizados comprendidos en los apartados A y B del artículo 123 constitucional, incluyendo a los trabajadores al servicio de los Estados y Municipios, y se cumpla con los siguientes requisitos:

a).- Que los ingresos del trabajador, incluyendo aquellos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, inclusive cuando no estén gravados por esta Ley, no se consideren ingresos por la misma o se trate de servicios obligatorios, sin incluir dentro de estos últimos a los útiles, instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo, no hayan excedido en el ejercicio inmediato anterior de un monto equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

b).- Que la totalidad del préstamo en el ejercicio de que se trate, no exceda de un monto equivalente a un salario mensual, por -

un período máximo de tres meses y siempre que los ingresos del trabajador adicionados del beneficio de esta exención se encuentren en los límites establecidos en el último párrafo de este artículo.

IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

X. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral, en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, hasta el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo del área geográfica del trabajador elgado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajado-

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

res en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.
- e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.

f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.

g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

XIII. Los percibidos para gastos de representación y viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos fiscales.

XIV. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley (rentas congeladas).

XV. Los derivados de la enajenación de casa-habitación, siempre que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación.

XVI. Los obtenidos con motivo de la enajenación de títulos valor, cuando la operación se realice en el país a través de bolsa de valores autorizada y siempre que dichos valores sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

XVII. Los provenientes de la enajenación de bienes muebles, excluyendo las partes sociales, los títulos valor y las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de la enajenación y el costo comprobado de las adquisiciones, no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente - elevado a un año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XVIII. Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas o pesqueras, siempre que no excedan en un año de calendario de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, - elevado al año.

Por los ingresos que excedan a la cantidad señalada en el párrafo anterior, el contribuyente pagará el impuesto en los términos de este Título y efectuará sus deducciones en la proporción que guarden los ingresos gravables del ejercicio respecto del total de ingresos obtenidos en el mismo.

No les será aplicable la exención prevista en esta fracción a los contribuyentes que opten por determinar el impuesto en los términos de la Sección II del Capítulo VI de este Título.

XIX. Los intereses pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos correspondan a depósitos de ahorro efectuados por un monto que no exceda del equivalente al doble del salario mínimo general del área geográfica del Distrito Federal, elevado al año, y la tasa de interés pagada no sea mayor que la que fije anualmente el Congreso de la Unión.- Tampoco se estará obligado a pagar el impuesto por los intereses que se perciban de instituciones de crédito y que provengan de inversiones que éstas hubieran hecho en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios. Las Instituciones de crédito calcularán el monto de los intereses por los que no se pagará el impuesto en los términos de esta fracción, de conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo, no se pagará el impuesto por los intereses que provengan de títulos de crédito que reúnan los requisitos mencionados en la fracción III del artículo 125 de esta Ley, cuyo plazo de vencimiento sea superior a un año. En el caso de que el emisor adquiriera o redima, total o parcialmente, los títulos mencionados antes del plazo señalado, el impuesto que corresponda a los intereses derivados de dichos valores, se pagará en los términos de este Título.

XX. Los intereses recibidos por bonos y obligaciones que emitan instituciones de crédito-internacionales, de las que forme parte el gobierno mexicano o alguna institución nacional de crédito.

XXI. Los intereses provenientes de bonos emitidos por el Gobierno Federal o por sus agentes financieros, en moneda extranjera, en los que se establezca la franquicia de este impuesto, y los que provengan de bonos o planes de ahorro con garantía incondicional de pago del propio Gobierno Federal, así como los premios que se deriven de dichos bonos o planes de ahorro que se perciban por sorteos previstos en Ley.

Asimismo, tratándose de intereses provenientes de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

a).- Que dichos títulos se adquieran o, en su caso, se enajenen en instituciones de crédito o casas de bolsa y se mantengan durante todo el plazo de tenencia, depositados en dichas instituciones o casas de bolsa, en las cuentas que para tales efectos lleven con ellas las personas físicas propietarias de dichos títulos.

b).- Que no se den en préstamo.

c).- Que no se enajenen con entrega diferida de los títulos, o en general que no se celebren respecto de los mismos, contratos distintos al de reporto con instituciones de crédito o casas de bolsa.

XXII. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados y por beneficiarios cuando ocurre el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las que por dividendos, intereses o por la terminación del contrato de seguro o valor de rescate del mismo se entreguen a quien contrató el seguro o a sus beneficiarios en caso de fallecimiento del asegurado, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo.

XXIII. Los que se reciban por herencia o legado.

XXIV. Los que se reciban como donativos:

a).- Entre cónyuges o entre ascendientes o descendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

b).- Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el exceden

te se pagará impuesto en los términos de este Título.

Para los efectos del inciso b) de esta fracción, se considerará donativo, el remanente distribuible en bienes que se obtengan de las personas morales a que se refieren los artículos 70 y 73 de esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable a los integrantes de sociedades cooperativas.

XXV. Los que se obtengan por concepto de loterías, rifas, sorteos o concursos, a que se refiere el Capítulo IX de esta Ley, siempre que el valor de cada premio no exceda de -- \$ 500.00, así como los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o bien a determinado gremio o grupo de profesionales.

XXVI. Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trata. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XXVII. Los percibidos en concepto de alimento en los términos de la Ley.

XXVIII. Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios de ejidatarios, siempre

y cuando sea la primera transmisión que se efectúe sobre dicha parcela, y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

XXIX. Los impuestos que se trasladen por el contribuyente en los términos de ley."

Consideramos antes de entrar al estudio de algunas de las fracciones que revisten interés especial, que el tratamiento que se da a dichos ingresos es el de exención, ya que al establecerse que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos que se obtengan, implica necesariamente que se está eximiendo de un impuesto, y, por lo tanto, como veremos, son solo algunas de las fracciones que podríamos clasificar de materialmente constitucionales en virtud de referirse a los casos de limitaciones a la potestad tributaria impuestas en la propia Constitución.

La fracción I respeta la fracción VIII del artículo 123 constitucional, en la cual, como es sabido, se establece una disposición protectora del salario, pero sin embargo, a pesar de ser un caso de no causación, se le ha dado el tratamiento de una exención.

Por lo que respecta a las fracciones II a XXIX, con excepción de la fracción IX, corresponden también a casos típicos de no causación, y sin embargo, se han manejado como exenciones, contraviniendo con ello la Constitución.

De lo anterior podemos válidamente concluir que nos encontramos frente a una falta de técnica legislativa en la redacción del citado artículo 77 y de otros que de igual forma tratan de esta figura dentro de la misma Ley, ya que en ocasiones trata de deslindar los extremos del hecho imponible y en otras, en cambio, otorgan exenciones con el fin de estimular la inversión desgravando verdaderas manifestaciones de capacidad contributiva, violando no solo con ello la prohibición contenida en el artículo 28 constitucional, sino el principio de generalidad que debe prevalecer en toda imposición; por lo que nosotros creemos que bien podría solucionarse esa falta de técnica de dicho artículo 77 si en lugar de decir "no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos", se dijera: "no será objeto del impuesto sobre la renta la obtención de los siguientes ingresos", con lo cual, en lugar de estar frente a la figura jurídica de la exención, estaremos frente a la de no causación.

B) LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Antes de iniciar el estudio de las exenciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es importante -- señalar que no se debe confundir la figura jurídica de la exención con un sistema implantado en esta Ley y que se le conoce comúnmente como "tasa 0% de impuesto". En este último, el impuesto es causado cuando el sujeto pasivo realiza cualquiera de los actos o actividades que son objeto del impuesto; así, el hecho generador produce plenos efectos jurídicos y la determinación del impuesto se hace aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere la Ley. De lo anterior resulta que, -

aún y cuando la deuda líquida exigible es igual a cero pesos y centavos, subsisten todas las obligaciones y derechos que - el nacimiento de tal relación jurídico-tributaria implica. Lo anterior está regulado en la propia Ley que se señala en el - último párrafo del artículo 2º-A que "Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley". El objeto de este sistema es el de no interrumpir la "cadena" creada por el complejo mecanismo bajo el cual funciona la Ley, así como el de que el causante al que le ha sido trasladado este impuesto y cuyos actos o actividades se encuentren bajo la aplicación de la tasa del - 0%, tengan derecho al acreditamiento y en consecuencia les - sea pagado el impuesto que les fue trasladado.

Respecto de las exenciones concedidas por esta Ley, - encontramos primeramente que el segundo párrafo del artículo- 3º establece:

" Artículo 3º, párrafo segundo.- La Federa-- ción, el Distrito Federal, los Estados, los- Municipios así como sus organismos descentra- lizados y las instituciones públicas de segu- ridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que rea- licen que no den lugar al pago de derechos,- salvo en el caso de los derechos por el ser- vicio, uso, suministro o aprovechamiento del agua".

En esta disposición observamos interpretándola a contrario sensu, que regula un caso de no sujeción derivada del reconocimiento de una inmunidad fiscal en favor de las entidades públicas en lo que respecta a los actos o actividades que realicen y que correspondan a funciones de derecho público, y con lo cual no se viola la Constitución.

Dentro del Capítulo II que establece el tratamiento contributivo de todas aquellas operaciones en las que se enajenen bienes, encontramos el artículo 92 que establece:

"Artículo 92.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I. El suelo.

II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

III. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

IV. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por las empresas.

V. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda cla-

se, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

VI. Moneda nacional y moneda extranjera así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas "onza troy".

VII. Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto. En la enajenación de documentos pendientes de cobro no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

VIII. El oro, así como la joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, salvo cuando su enajenación se realice por comerciantes en ventas al menudeo y siempre que se trate de operaciones con el público en general".

Consideramos que el tratamiento que se les da a los casos señalados por las distintas fracciones que integran el artículo transcrito es el de exención, pues de su propia redacción se desprende que por regla general se produce el en-

cuadramiento con el presupuesto de hecho, pero que sin embargo, por disposición contenida en éste, se libera del pago del impuesto, lo cual es jurídicamente incorrecto en la medida en que en realidad debieran haberse regulado como casos de no -causación, ya que la intención fue, indudablemente, delimitar los extremos del hecho imponible a aquellos casos en que se -consideró que no había manifestación de capacidad contributiva o que no debieran ser gravados por razones de índole econó -mico y social.

Los anteriores comentarios son válidos por lo que se -refiere a las exenciones consignadas en los artículos 15, 20 y 25 de la Ley en estudio, y que a continuación reproducimos -para su observación:

"artículo 15.- No se pagará el impuesto por -la prestación de los siguientes servicios:

I. (Se deroga).

II. (Se deroga).

III. Los prestados en forma gratuita, excep -to cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que -preste el servicio.

IV. Los de enseñanza, que presten los orga -nismos descentralizados y los establecimien -tos de particulares que tengan autorización -o reconocimiento de validez oficial de estu -dios , en los términos de la Ley Federal de -Educación.

V. El transporte público terrestre de personas excepto el ferrocarril.

VI. El transporte marítimo de bienes efectuado por personas no residentes en el país.

VII. (Se deroga).

VIII. (Se deroga).

IX. El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes y los reaseguros, que correspondan a los seguros citados.

X. Por los que deriven intereses que:

a).- Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador de servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no esté obligado el pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%.

b).- Reciban o paguen las instituciones de crédito y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro, así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles.- Tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, - no se pagará el impuesto cuando los mismos - sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso - tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

c).- Reciban las instituciones de fianzas, - las de seguros y sociedades mutualistas de - seguros, en operaciones de financiamiento, - excepto tratándose de créditos otorgados a - personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.

d).- Provenzan de créditos hipotecarios.

e).- Provenzan de las cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

f).- Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

g).- Reciben o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal, conforme a la Ley.

h).- Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se cumplan los requisitos que para tal efecto señala la fracción XXI del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

i).- Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

XI. (Se deroga).

XII. Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

a).- Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

b).- Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

c).- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como organismos que las reúnan.

d).- Asociaciones patronales y colegios de profesionales.

e).- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

XIII. Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro, cine y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley.

No se consideran espectáculos públicos los presentados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o baile y centros nocturnos.

XIV. Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera de título de médico conforme a las Leyes, siempre que sean prestados por personas físicas ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

XV. (Se deroga).

XVI. Los prestados por los autores a que se refiere el artículo 141-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta".

"Artículo 20.- No se pagará impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

I. (Se deroga).

II. Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.

III. Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderas.

IV. Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.

V. Libros, periódicos y revistas".

"Artículo 25.- No se pagará el impuesto al valor agregado 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. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley.

II. Las de equipajes y menajes de casa que se refiere la legislación aduanera.

III. Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional, no den lugar al pago del impuesto al valor agregado, salvo la de oro que no sean lingotes, o se les aplique la tasa 0% y las de bienes muebles usados, únicamente cuando éstos sean de los mencionados en el artículo 22-A, fracción I, inciso e) y 92, fracción III de esta Ley.

IV. Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

V. Las de obras de arte que su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, - siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

VI. Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las - instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

CONCLUSIONES

1.- Las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto. Constituyen un privilegio, gracia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de una obligación a su cargo.

2.- La exención es una figura directamente relacionada con el momento posterior inmediato al nacimiento de la obligación tributaria, nacida o generada por la actualización del hecho imponible.

3.- Esta figura jurídica presupone, necesariamente, la existencia de una obligación jurídicamente válida y perfeccionada, en la que el sujeto activo de la relación jurídica, facultado para exigir el cumplimiento de aquélla, renuncia a su derecho de hacerla exigible y remite o perdona, por tanto, la prestación que integra el objeto de esa obligación nacida con anterioridad.

4.- Esta institución representa lo que en Derecho común se denomina "remisión de la deuda", entendida en los términos del artículo 2209 del Código Civil para el Distrito Federal; participa de esta semejanza la figura jurídica de la condonación y difiere de la exención por el momento en que se produce.

5.- Tanto en la exención como en la condonación, se produce la génesis de la obligación tributaria, sin embargo, el crédito fiscal sólo nace en el supuesto de la condonación.

6.- La exención no debe confundirse con la institución denominada "no sujeción", por la cual se delimita el alcance y contenido del hecho imponible. La exención presupone el nacimiento de la obligación tributaria y, por tanto, la génesis del deber de realizar la prestación tributaria a cargo del sujeto pasivo; sin embargo, por disposición especial la propia Ley dispensa de su pago, impidiendo que se provoque el nacimiento del crédito fiscal.

La no sujeción por el contrario, presupone un nacimiento de la obligación tributaria en virtud de que el sujeto no llega en su actuación a configurar el hecho imponible. No existe liberación o perdón de deberes, ya que para que esto ocurra es obvio que previamente debieron haber nacido. La no sujeción implica, pues, una declaración en la que el Legislador se limita a consignar en forma expresa que determinados sujetos no se encuadran en los contemplados por el hecho imponible.

7.- La exención tampoco debe confundirse con la figura de la "no causación" ya que esta última no se refiere a una liberación o perdón de deuda, sino simplemente a todas aquellas situaciones, actos o hechos que no fueron incluidos en el hecho imponible; y absurdo resultaría que se considera-

ran dichas circunstancias como un perdón o remisión, ya que - ellas nunca han sido objeto de tributo y por lo tanto no se - puede eximir o liberar algo respecto de lo cual no ha nacido una obligación.

8.- Con la exención se remite una deuda, liberando de tal modo a la persona del cumplimiento de una obligación a su cargo; en la no sujeción se determina expresamente y en forma negativa a aquellas personas que no se comprenden o incluyen en el hecho imponible; por último, la no causación representa todas aquellas situaciones, actos o hechos que de ningún modo han sido objeto de tributo, y por lo tanto, no hay coincidencia con el hecho imponible.

9.- La prohibición constitucional a la exención de im puestos, es lisa y llanamente, de carácter absoluto. Esta - afirmación es indiscutible ya que el texto constitucional es suficientemente claro y catagórico, y no admite interpretaciones acomodaticias que sólo sirven para justificar la ignorancia y la carencia de una correcta técnica legislativa en la - elaboración del presupuesto de hecho.

10.- La Ley Orgánica del artículo 28 constitucional - en materia de Monopolios, regula la prohibición constitucional de la exención de modo tal que va más allá del ordenamiento del que emana, vulnerando con ello la supremacía de nuestra Carta Magna.

11.- La regulación federal ordinaria en materia de algunos de los más relevantes impuestos, no ha respetado la prohibición constitucional a la exención tributaria. De igual modo, es común encontrarse en éstos, casos típicos de no sujeción o no causación que, por una mala técnica legislativa, han recibido el tratamiento de exenciones.

12.- Es en la elaboración del hecho imponible donde se encuentra la vía institucional correcta para respetar la prohibición constitucional, ya que con una correcta elaboración de aquél, se estará garantizando la realización de los fines u objetivos emanados de la voluntad del pueblo.

13.- Debe tenerse especial cuidado al considerar un acto o un hecho como imponible, puesto que una equivocación podría tener como consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria cuyo titular a soportarla no estuviere en condiciones de afrontarla, lo que representaría un desvío en los anhelos de la justicia tributaria.

B I B L I O G R A F I A

- BURGOA, IGNACIO. "Derecho Constitucional Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. México 1973.
- BURGOA, IGNACIO. "Las Garantías Individuales". 9ª Edición. Editorial Porrúa S.A. México 1975.
- DE LA GARZA, SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" 9ª Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1979.
- DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. "La Exención Tributaria". - Artículo publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Núm 16, 3ª - Época. Año II. Abril de 1989.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 9ª Edición - Editorial Porrúa, S.A. México 1967.

FRAGA, GABINO.

"Derecho Administrativo" -
12ª Edición. Editorial Porrúa
S.A. México 1968.

GARZA J. SERVANDO.

"Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Editorial Cultura T.G., S.A. México 1949.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS.

"Derecho Financiero". 2ª Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1970. - Vols. I y II.

GUTIERREZ Y GONZALEZ,
ERNESTO.

"Derecho de las Obligaciones" 5ª Edición, Editorial José - Ma. Cajica Jr., S.A. México-1974.

JARACH, DINO.

"Curso Superior de Derecho - Tributario". Editorial Liceo Profesional CIMA. Buenos Aires, Argentina, 1969. Vols.- I y II.

JARACH, DINO.

"El Hecho Imponible" Edición de la Revista de jurisprudencia Argentina. Buenos Aires-Argentina, 1943.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.

"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano" 3ª Edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1973.

PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS Y GONZALEZ, EUSEBIO.

"Curso de Derecho Tributario" Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid, España - 1975. Vols. I y II.

PUGLIESE, MARIO.

"Instituciones de Derecho Financiero". 2ª Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1976.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO.

"Teoría Jurídica de la Exención Tributaria". Informe redactado para el Coloquio sobre Exenciones, Subvenciones y otros Estímulos Fiscales.- IX Semana de Estudios de Derecho Financiero, España 1961.

TENA RAMIREZ, FELIPE.

"Leyes Fundamentales de México (1800-1976)". 7ª Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1976.

VILLEGAS, HECTOR.

"Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". 2ª Edición. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina 1969.

DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE LA LENGUA CASTELLANA.

Tomo-I. 2ª Edición. Editorial Codex. México 1960.

DICCIONARIO LATINO ESPAÑOL.

Editorial Ramón Sopena. 4ª - Edición. España 1950.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.

Editorial Publicaciones Herreñas. México 1942.

DICCIONARIO PORRUA DE LA LENGUA ESPAÑOLA.

8ª Edición. Editorial Porrúa S.A. México 1975.

DICCIONARIO DE SINONIMOS Y CONTRARIOS.

Editorial Varazen, S.A. México 1971.

L E G I S L A C I O N

Código Civil para el Distrito Federal.

Código Fiscal de la Federación de 12 de Abril de 1967.

Código Fiscal de la Federación de 31 de Diciembre de 1981.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional en Materia de Monopolios.