

38
zej-



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ARAGON"**

**"LA EXENCION EN EL DERECHO
FISCAL MEXICANO"**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
LIDIA BERISTAIN ESPINO



San Juan de Aragón, Estado de México 1994

**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.

A DIOS:

Que me ha permitido seguir adelante en mi profesión, junto a mis seres queridos y quien ha sido mi guía en todos los momentos de mi vida. Y -- como lo será por siempre.

A MIS PADRES:

Que con su amor y esfuerzo de todos los días, han llevado a cabo mi formación y a quienes debo el encontrarme en este momento de mi vida. Siempre los llevo en mi corazón y por ustedes lucharé, para nunca defraudarlos.

A MIS HERMANOS:

MARIA, MACRINA, SONIA, JORGE Y BETY. Quienes con todo su cariño han estado siempre conmigo en los buenos y malos momentos, siempre apoyándome y por quien siempre quiero luchar.

A LUIS:

Quien esta siempre conmigo apoyándome con todo su cariño y fortaleza, siendo mi fuente de inspiración día con día.

A DIANITA:

Porque con su llegada ha conquistado nuestros corazones, con su gran ternura y simpatia, iluminando nuestras vidas.

A MIS AMIGOS:

Quienes han estado conmigo en los buenos y malos momentos siempre apoyándome.

A MI MAESTRO ASESOR:

LIC. MANUEL MORALES MUÑOZ.

A quien desde el momento de cursar Derecho Fiscal inspiró en mi gran atención por la materia, además de su gran apoyo al momento de elegir el tema de esta tesis, así como por su gran dedicación y empeño.

A MIS MAESTROS:

Que han tenido la difícil tarea de mi formación a lo largo de toda mi etapa estudiantil y que gracias a ese esfuerzo y dedicación, hoy me es posible llegar a esta etapa de mi vida.

A LOS MAESTROS QUE PRESIDEN EL JURADO:

LIC. MANUEL MORALES MUÑOZ.
LIC. IRENE VAZQUEZ VELEZ.
LIC. LUIS MARIN BOLAÑOS.
LIC. JOSE PACHECO RAMOS.
LIC. JOSE LUIS PEREA ORTIZ.

A quienes les brindo toda mi admiración por su constante empeño en nuestra formación académica, así como en esta etapa próxima a titulación, como es esta - ocasión.

I N D I C E

	Pág.
INTRODUCCION.....	1

CAPITULO I

ANTECEDENTES.

1.- ARGENTINA.....	3
2.- ESPAÑA	12
3.- MEXICO.....	19

CAPITULO II

DEFINICION Y BASES DOCTRINARIAS DE LA EXENCION.

1. DEFINICION.....	34
1.1.- DEFINICION LEGAL.....	35
1.2.- DEFINICION DOCTRINARIA.....	38
2.- CARACTERISTICAS.....	48
3.- CLASIFICACION.....	50
4.- FINALIDAD.....	60
5.- PRINCIPIOS DOCTRINARIOS RELACIONADOS CON LA EXENCION..	62
5.1.- PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.....	63
5.2.- PRINCIPIO DE GENERALIDAD.....	70

CAPITULO III

LA EXENCION EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO.

1. ANALISIS DE LA EXENCION EN RELACION A NUESTROS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES.....	74
1.1.- ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL.....	77
1.2.- ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL.....	80
1.3.- ARTICULO 31, FRACCION IV CONSTITUCIONAL.....	88
2. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES ESTABLECIDOS RESPECTO A LA EXENCION.....	94
2.1.- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION	97
2.2.- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.....	104
3. LA EXENCION EN DISPOSICIONES ORDINARIAS.....	109
3.1.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	110
3.2.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	111
3.3.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	115
3.4.- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS.....	118
3.5.- LEY FEDERAL DE DERECHOS.....	119
CONCLUSIONES.....	125
BIBLIOGRAFIA.....	128

INTRODUCCION .

El tema a desarrollar en esta tesis es la EXENCION EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO y para abocarnos a su estudio de este tema es de gran importancia el análisis que de la exención se realiza en España y Argentina, países con una abundante legislación fiscal, para lo cual en primer término, se hará referencia a su marco constitucional, debido a que en cada país los textos constitucionales encierran dentro de sí, los principios básicos relativos al reparto de las cargas tributarias, en segundo término se tratarán las disposiciones ordinarias que hacen mención a la exención, así como el entorno doctrinal que respecto a esta figura se ha manifestado en cada país de referencia, y por último se citarán algunos ejemplos que de la exención existen en sus disposiciones fiscales.

Por lo que a México se refiere, se señalarán las disposiciones constitucionales, que hacen referencia a la exención a partir de la época independiente, para tener una visión mas amplia del trato que se le ha dado a esta figura jurídica en nuestro país.

Asimismo, dentro de un marco conceptual de la figura jurídica en estudio, se expone todo un abanico de pensamientos doctrinales que definen a la exención, sus características, clasificación y principios doctrinarios.

Especial atención reciben los principios consagrados en nuestra máxima legislación federal, como los contenidos en el artículo 31, fracción IV, que determina inconcusamente los requisitos que se deben cumplir para establecer las contribuciones y el artículo 13 del mismo código fundamental, que consagra los principios de igualdad y seguridad jurídica.

Por otra parte y siguiendo un esquema normativo, se acude al texto original que tuvo el artículo 28 constitucional, en la Constitución de 1917, en la cual encuentra su máxima expresión la institución fiscal motivo de este trabajo, así como su actual texto y los efectos jurídicos producidos por la reforma de 1983, dentro de la esfera jurídica y económica; para partir con ello a toda la gama de criterios jurisprudenciales que al respecto han sostenido tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el Tribunal Fiscal de la Federación.

Por último, se tratarán los ordenamientos fiscales ordinarios que de manera expresa incluyen en sus disposiciones la figura de la exención, como son el Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del impuesto al Activo de las Empresas.

CAPITULO I

ANTECEDENTES .

1.- ARGENTINA .

En el tema de las exenciones en Argentina, es de gran importancia hacer referencia a lo que indica el Doctor Manuel P. de Juano, en una conferencia pronunciada en el Instituto de Derecho Constitucional, en Argentina el día 14 de agosto de 1961:

" a principios del siglo XVIII, en 1707, escribía el economista francés Vauban, en su *Projet de dime royale*: Ningún estado puede mantenerse si sus ciudadanos no lo sostienen. Por tanto, este sostén comprende todas las necesidades del Estado, a los cuales todos los ciudadanos quedan obligados a contribuir. De este axioma resulta; primero, una obligación natural sobre todos los ciudadanos de todas las condiciones, de contribuir en proporción a su renta o a su industria, sin que ninguno de ellos pueda quedar razonablemente dispensado de hacerlo; en segundo lugar y para autorizar esa contribución, la calidad de pertenecer el sujeto al Estado, y en tercer lugar, todo privilegio que

tienda a establecer exenciones de esta contribución es injusto y abusivo y no puede ni debe prevalecer en perjuicio de la colectividad"(1).

Como se observa, el Doctor Manuel P. de Juano establece que no resulta posible concebir la existencia de una sociedad democráticamente organizada sin la presencia de un estatuto fundamental que establezca las bases constitucionales sobre las que ha de descansar su estructura, dicho estatuto requiere a su vez, el contenido de otras normas que permitan deslindar las atribuciones concernientes al poder impositivo del Estado Nacional y de los entes que federativamente han hecho posible su creación o que integran su personalidad política.

Tales normas deben forzosamente especificar, inclusive el origen del límite de tales atribuciones para que la armonía entre las partes que integran la unidad estatal sea un hecho real y al mismo tiempo para que puedan cumplirse eficazmente sus fines y se les permita así actuar política, social y económicamente en condiciones razonables y satisfactorias.

De lo anterior se establece la importancia de las bases

(1) De Juano, Manuel P. Bases Constitucionales del Régimen Tributario Argentino, Ed. Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, República de Argentina 1961, p.65.

constitucionales, aunado a esto, tenemos la potestad tributaria que para Héctor Villegas B. es: "la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial". (2)

Una consecuencia inevitable del poder de gravar, es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria. Y esa potestad tributaria se encuentra subordinada a las normas constitucionales, normas de grado superior a las normas legales que proveen las concretas relaciones tributarias.

Por lo que la Constitución Argentina establece el principio de legalidad (nullum tributum sine lege), en el artículo 17, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que se expresasen en el artículo 4. Además el artículo 19, establece de modo general que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe. Asimismo la Corte Suprema Argentina ha establecido, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo, republicano del gobierno (Fallos, 182- 411), y que el cobro de un impuesto sin ley que lo

(2) Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina 1980, p. 178.

autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad (Fallos, 184-542).

La consecuencia fundamental de este principio de legalidad es que, sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos y especialmente el hecho imponible, que debe ser típico. Las exenciones deben también ser dispuestas por ley, pero a su respecto es admisible, en ese país, la delegación de facultades mediante ley, al Poder Ejecutivo para concederlas.

Por lo que se refiere a los tributos, la Constitución Argentina establece:

a) En el artículo 4. se habla de contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso;

b) En el artículo 16 in fine se establece que la igualdad es la base del impuesto;

c) En el artículo 67, inc. 2. se otorga al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipula que ellas deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación;

d) El artículo 67, Inc. 16. de la constitución Argentina autoriza al Congreso a proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración promoviendo diversas actividades mediante leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulos. Interpretando la Corte

Suprema de Justicia desde el año de 1897, que el congreso puede otorgar exenciones de toda clase de tributos aun provinciales y municipales, con inclusión de tasas retributivas de servicios y contribuciones de mejoras. Pero aclarando la Corte que no se trata de una facultad absoluta, sino que la exención debe restringirse a la necesidad de bien público que la justifique y que debe provenir de una manifestación expresa de voluntad, y no de meras inferencias.

Por su parte, la Doctrina establece lo siguiente: El sistema de las exenciones implica limitaciones a los principios de generalidad y el de igualdad. Y por lo que hace al principio de generalidad establece que éste se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otra palabras el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeto a él. Y el límite a la generalidad ésta constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible: estas exenciones y beneficios, sin embargo tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegio y la facultad de otorgamiento no es omnimoda. Se observa, así, que existen exenciones en favor de instituciones de

beneficencia o de promoción de ciertas actividades tales como: culturales, artísticas, deportivas o literarias; actividades todas éstas que benefician a la comunidad. También se otorgan exenciones en favor de ciertas actividades industriales o comerciales que se requiere promover con fines de regulación económica. Existen exenciones políticas en favor de bienes y personas extranjeras que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad.

También suelen eximirse las manifestaciones mínimas de capacidad contributiva por estimarse que ciertas personas no pueden ser obligadas a contribuir por tener ingresos muy inferiores, que apenas alcanzan para su subsistencia.

En cuanto al principio de igualdad (en Fallos 207-270), la Corte Suprema Argentina ha establecido que el impuesto se funda en la capacidad contributiva; según este criterio, "igualdad" significa que deben existir impuestos del mismo monto ante condiciones iguales de capacidad contributiva. Los distingos para ser relevantes, deben tener su explicación lógica en esa diferente capacidad contributiva.

A su vez la Doctrina Argentina, indica que cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma originalmente previó.

Por lo que tenemos una hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible). Pero no está sola, está escoltada por una hipótesis legal neutralizante tributaria, siendo la consecuencia de la realización del hecho imponible el pagar el exacto monto tributario que la ley ordena y la consecuencia de esa hipótesis legal (exención) impedir, total o parcialmente que la realización del hecho imponible se traduzca en el originario precepto.

Indica Manuel Andreozzi que: " la exención del tributo se presenta a veces en forma atípica como es la determinación de una compensación, por ejemplo: la del pago de derechos de línea en los casos de cesión gratuita del terreno a la comuna para ensanche de calles; el privilegio de no pagar el pavimento cuando se cede gratuitamente la tierra necesaria para construirlo. En estos casos no hay una figura típica de exención, pues está condicionada ala entrega de algo o al perdón de pago de alguna deuda. En estos casos no hay un privilegio propiamente dicho, sino una condonación o una compensación de deuda.

Jurídicamente, la exención del tributo no es un perdón o remisión de deuda, sino una figura específica del derecho público". (3)

En cuanto a la clasificación de exenciones, Carlos Giuliani Fonrouge, indica que estas pueden ser:

(3) Andreozzi, Manuel, Derecho Tributario Argentino, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires 1951, p. 200.

1.- PERMANENTES o TRANSITORIAS (también llamadas temporales): Que consisten según el tiempo de duración del beneficio;

2.- CONDICIONALES o ABSOLUTAS: Cuando se hallan subordinadas a circunstancias o hechos determinados, o no lo están;

3.- TOTALES o PARCIALES: Según que comprendan todos los impuestos o solamente uno o alguno de ellos;

4.- SUBJETIVAS u OBJETIVAS: Si son establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas o teniendo en cuenta ciertos hechos o actos que el legislador estima dignos de beneficio. En algunos casos la exención puede participar de ambos caracteres, es decir puede ser subjetiva y objetiva a la vez, por lo que se habla de exenciones mixtas, como ocurre con el Banco de la Nación Argentina".(4)

En el Derecho Tributario Argentino, tanto las exenciones como los beneficios tributarios tienen una importante limitación: ellos no producirán efectos en la medida en que pudiese resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros.

En cuanto al término de vigencia de las exenciones, éstas

(4) Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, T. I, 7a. ed., Ed. Depalma, Buenos Aires 1987, p. 355.

se entienden otorgadas por tiempo indeterminado cuando la ley no dice nada respecto a la vigencia y subsiste mientras perduren los extremos fácticos tenidos en cuenta para concederlas, ejemplo: la exención subjetiva a jubilados subsiste mientras el sujeto exento mantenga ese carácter. La subsistencia de las exenciones está también condicionada a que no sean derogadas las disposiciones legales que las establecen, pero si la norma dispone expresamente la concesión "a perpetuidad" de una exención, se confiere a los sujetos exentos un derecho subjetivo pleno y en forma permanente y su situación no puede ser alterada por un precepto ulterior revocatorio de la exención.

Como ejemplos de exenciones en Argentina se citan los siguientes, en cuanto a impuesto a la renta se refiere: Los réditos de los fiscos Nacional, Provincial y Municipal y los de las instituciones pertenecientes a los mismos, los réditos que corresponden a la Nación, Provincias y Municipios; las remuneraciones de diplomáticos, Cónsules, y demás representantes oficiales; las utilidades de las sociedades cooperativas, excepto los intereses distribuidos a sus asociados; los réditos de Instituciones Religiosas y Entidades de Asistencia Social, caridad, beneficencia, educación o instrucción gratuita, científica, literarias, gremiales y de cultura física o intelectual cuando sus réditos se destinen a los fines de su creación; los réditos de entidades mutualistas; las indemnizaciones por muerte o incapacidad; las asociaciones deportivas o de cultura Física y sus inmuebles, siempre que no persigan fines de lucro, los réditos de

títulos, acciones, cédulas, bonos y valores emitidos por entidades oficiales o mixtas, en la parte que corresponda a los fiscos Nacional, Provincial o Municipal, cuando exista una ley que lo disponga; las dietas de los legisladores, salvo manifestación en contrario del interesado.

2.- ESPAÑA .

Al tratar el tema de la exención en España, se debe hacer referencia a las normas constitucionales que hacen alusión a principios de justicia tributaria como son el artículo 14 y 31 de su Constitución que determinan:

"Artículo 14. Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán

a los criterios de eficiencia y economía.

3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley". (5)

Estos dos preceptos consagran, a nivel constitucional, en ese ordenamiento jurídico los principios de generalidad e igualdad como base de sus sistema tributario. Y para que esa generalidad e igualdad adquirieran una dimensión práctica y efectiva, los tributos han de repartirse de acuerdo con el principio de capacidad económica.

En cuanto a su legislación ordinaria, el Artículo 3 de la Ley General Tributaria establece: Que la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria. Por otro lado, al adentrarnos al tema de la exención, la doctrina española considera de gran importancia hacer hincapié a la obligación tributaria, debido a que, la noción de exención trae su causa de la de hecho imponible, estando indisolublemente unida al mismo, el cual constituye la (Conditio sine qua non) para su nacimiento; ya que para poder hablar de exención es preciso

(5) Ferreiro Lapatza, Jose Juan, Estudios de Hacienda Pública, 3a. ed., Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda, España 1978, pág.414.

que se haya producido el hecho imponible, porque de otra forma esta no llega a nacer. También se establece que, quien no realiza el hecho imponible no tiene a juicio del legislador, capacidad para contribuir, pero el mismo puede juzgar incompleta esta primera delimitación, y así, en ocasiones, determina que excepcionalmente la realización del hecho imponible no revela capacidad económica y establece por esta razón, una exención. De la misma forma, aunque las exenciones se establecen generalmente en el supuesto de que, en los casos a que se refieren, el hecho imponible no revela capacidad contributiva, con ellas puede también perseguirse otros fines: por ejemplo, incentivar determinadas producciones, promocionar un cierto territorio, etc., pueden por tanto, definirse con arreglo a criterios distintos al de capacidad, mientras tales fines y criterios no conculquen la Constitución.

En cuanto a la definición de exención, para José Antonio Psiqueras Bautista es "La exclusión legal de la aplicación de la norma tributaria respecto de hechos o personas afectados en principio por un hecho imponible nacido, y que da lugar al no nacimiento de la obligación tributaria". (6)

Este mismo autor considera a la exención como un privilegio al señalar, que si consideramos el privilegio en un estricto sentido, al atender a la definición de las partidas "Ley

(6) Psiqueras Bautista, Jose Antonio, Duración de las Exenciones y Derechos Adquiridos, Instituto de Estudios Fiscales. España 1979, pág. 310.

es dada u otorgada del Rey apartadamente a algún lugar o algúnO hombre para hacerle bien o merced". (7)

Si se hace una comparación de las exenciones concedidas en favor de personas individualizadas, ejemplos de estas serían: las concedidas en favor de la Cruz Roja, Compañía Telefónica Nacional de España, etc.; por otro lado en un concepto amplio de privilegio, definición que da Albadalejo, que abarque no solo la (lex in privos), sino toda disposición general (no individual) dictada en beneficio de cierta clase de personas, cosas, relaciones, etc., queda comprendida la exención tributaria, concebida en favor de una pluralidad indeterminada de personas, a guisa de ejemplo se mencionan: Los asilados en establecimientos benéficos. Con base a lo anterior se establece que, aún al admitir la exención en estricto sentido establecida en contemplación de un solo sujeto, no puede negársele un cierto sentido de generalidad desde el punto y hora en que responden a la voluntad general que rige la comunidad.

Por lo que respecta a su legislación ordinaria, España cuenta con la Ley General Tributaria, que no contiene una regulación sistemática de las exenciones, ni definición oficial. Los más importantes preceptos sobre exenciones se encuentran en el Título I, relativo a las normas tributarias, así el Artículo 10, Apartado b, establece para las mismas, el principio de reserva de

(7) Id.

ley; el Artículo 14 fija los requisitos formales y procedimentales de las normas por las que se establecen, modifican o prórrogan; el Artículo 15. consagra el principio de su temporalidad que establece: las normas por las que se otorgan exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un período de cinco años, salvo que se establezcan a perpetuidad o por mayor o menor tiempo y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia.

El gobierno por iniciativa del Ministerio de Hacienda, propondrá periódicamente a las Cortes las prórrogas de las que deban subsistir. Por lo que hace a este precepto, ha existido incumplimiento en cuanto al fondo desde el momento en que ninguna de las exenciones vigentes ha dejado de estarlo como consecuencia del cumplimiento del plazo establecido para la vigencia de la norma, sino que todas de modo global, han sido objeto de prórroga.

Por cuanto a ejemplos de exenciones existentes en España, se consignan las siguientes:

1.-CONTRIBUCION TERRITORIAL RUSTICA Y PECUNIARIA: Este impuesto tiene por objeto las rentas reales o posibles que proceden de una determinada fuente, tal fuente esta constituida por los bienes inmuebles rústicos y por el ganado. El texto de la contribución territorial rústica y pecuniaria clasifica a las exenciones en permanentes y temporales; dentro de las permanentes distingue entre objetivas, subjetivas y por razón de la cuantía;

entre las exenciones subjetivas se señalan las que se refieren a los bienes del Estado, los de la Iglesia Católica cuando no estén destinados a un fin de lucro, los de los gobiernos extranjeros y de la Cruz Roja, etc., entre las objetivas se encuentran los bienes de uso público, los bienes comunales, los ocupados por vías de ferrocarriles, los ocupados por minas, etc., mientras que por razón de cuantía estas exentas las parcelas que no tengan base superior a 5,000 pesetas y la actividad ganadera independiente con base inferior a 20,000 pesetas.

2.-CONTRIBUCION TERRITORIAL URBANA: Este impuesto tiene por objeto los bienes de naturaleza urbana; entre las exenciones permanentes y subjetivas se encuentran los bienes de la Iglesia Católica dedicados a posibilitar sus funciones, a los bienes de los gobiernos extranjeros, a los de la Cruz Roja, etc.; entre las permanentes y objetivas estas exentas los bienes de dominio y servicio público, los comunales, los edificios hospitalarios de carácter oficial, etc.

3.-LICENCIA FISCAL: Este impuesto tiene como objeto, las actividades comerciales o industriales no exceptuadas expresamente; entre las exenciones objetivas se encuentran ciertas actividades como la de las costureras, lavanderas a domicilio o la venta en ambulancia de barquillos. En cuanto a las subjetivas están exentas, entre otras, las entidades locales por las actividades sujetas que sean propias de su competencia; la Cruz Roja, las cajas de ahorro, etc.

4.- IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES Y DEMAS ENTIDADES JURIDICAS: Este impuesto tiene como objeto, gravar la totalidad de las rentas de las sociedades y demás entidades jurídicas.

Están exentas en primer lugar, las sociedades y demás entidades que así lo tengan reconocido por pacto solemne con el Estado; en segundo lugar, las explotaciones de servicios de su competencia realizadas por los entes locales, las Mutualidades Laborales, las Cooperativas, las entidades dedicadas a la enseñanza, las destinadas a la adquisición y construcción de fincas urbanas para su explotación en regímenes de arrendamiento, las Sociedades de Inversión Mobiliaria y los Fondos de inversión, las Sociedades Anónimas Españolas que tengan por objeto la tenencia de títulos de sociedades extranjeras, etc.

5.- IMPUESTO SOBRE LAS ADQUISICIONES "MORTIS CAUSA": Este impuesto tiene por objeto el patrimonio, con las diferentes clases de riqueza que en él pueden integrarse, en cuanto se trasmite por herencia y legado.

Están exentas, entre otras, las adquisiciones hereditarias de ascendientes legítimos y cónyuges cuando la participación de cada uno en la herencia no exceda de las 10,000 pesetas. Estan exentos igualmente los sueldos devengados y no percibidos a su fallecimiento por funcionarios, empleados y obreros, etc.

6.- IMPUESTOS SOBRE LOS BIENES DE LAS PERSONAS JURIDICAS:

El objeto de este impuesto son los bienes que forman parte del patrimonio de las personas jurídicas y que no son susceptibles de transmisión hereditaria.

Entre las exenciones subjetivas se encuentran las que se refieren al Estado y organismos autónomos, a las Corporaciones locales por los bienes no susceptibles de producir renta y a la iglesia entre las exenciones objetivas se encuentran las que afectan a bienes adscritos a fines de enseñanza, a las colecciones de interés histórico, artístico, científico, arqueológico, a los locales a ella destinados y a los bienes que constituyen el Tesoro Artístico Nacional.

3.- M E X I C O .

Debido a que el tema a desarrollar en esta tesis es la exención en el Derecho Fiscal Mexicano, resulta de vital importancia este punto del capítulo, ya que se tratará a la exención desde un punto de vista histórico, es decir, se hará referencia a las diversas disposiciones constitucionales y ordinarias, existentes a partir de la época independiente que de alguna u otra forma hacen mención a la exención, puesto que es necesario para comprender la importancia que esta figura ha tenido en la evolución histórica del país, así como en la actualidad.

El primer movimiento que registra la historia, para el inicio del México independiente fue el realizado por Miguel Hidalgo y Costilla en septiembre de 1810, que apresuró al Gobierno español a conceder más libertades y franquicias en sus dominios y a reconocer la igualdad de derechos entre los españoles europeos y los ultramarinos. Los Insurgentes expidieron el Bando de 6 de diciembre de 1810, dado en Guadalajara por Don Miguel Hidalgo y Costilla; que entre otras cosas indicaba en su punto segundo: Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban y que toda exacción que a los indios se les exija.

Como se observa, lo anterior se decretó debido a que tanto castas como indios pagaban tributos excesivos, por lo cual tal acontecimiento puede reputarse como una exención, puesto que se les liberó de la obligación que tenían de pagar tributos.

Más tarde, el 13 de marzo de 1811, se expide el siguiente decreto que de manera expresa hace mención a la figura de la exención, el cual indicaba lo siguiente:

"SE EXTIENDE A LOS INDIOS Y CASTAS DE TODA AMERICA LA EXENCION DEL TRIBUTO CONCEDIDO A LOS DE NUEVA ESPAÑA: SE EXCLUYE A LAS CASTAS DEL REPARTIMIENTO DE TIERRAS CONCEDIDO A LOS INDIOS: SE PROHIBE A LAS JUSTICIAS EL ABUSO DE COMERCIAR CON EL TITULO DE REPARTIMIENTOS.

Las Cortes generales y extraordinarias, habiendo

examinado detenidamente el decreto expedido por el anterior Consejo de Regencia en la Real Isla de León, a 26 de mayo del año próximo pasado, y el bando que para su ejecución mando publicar en México con fecha 5 de octubre del mismo año el Virrey de Nueva España, Don Francisco Xavier Vanegas, al mismo tiempo que han tenido a bien aprobar la exención del tributo concedido a los indios en aquel decreto, con la extensión declarada por dicho virrey en el referido bando a favor de las castas de mulatos, negros, y demás que se han mantenido y mantengan fieles a la sagrada causa de la patria en el Distrito de aquel virreinato, decretan:

I.- Que la expresada gracia de la exención de tributo sea extensiva a los indios y a las castas de las demás provincias de América...". (8)

Posteriormente y siguiendo un orden cronológico, el 18 de marzo de 1812 es firmada en Cádiz la Constitución política de la Monarquía Española que establece en algunos de sus artículos relacionados con los tributos y exenciones lo siguiente:

" Artículo 1.- La nación española es la reunión de todos lo españoles de ambos hemisferios.

Artículo 8.- También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos de lo Estado.

Artículo 131.- Las facultades de las Cortes son:

(8) Yañez Ruiz, Manuel. El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política T. 1, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores. México 1958, pág. 246.

Décimatercia.- Establecer anualmente las contribuciones de impuestos.

Décimaquinta.- Aprobar el repartimiento de las contribuciones entre las provincias.

Artículo 338.- Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas hasta que se publique su derogación o la imposición de otras.

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

Artículo 340.- Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos". (9)

Como se observa esta Constitución no permite de manera expresa la exención, sino por el contrario es muy clara al afirmar tanto en su artículo 8o, como en el artículo 339, el principio de generalidad que rige a todo impuesto, así como su prohibición a la exención o a privilegio alguno.

Subsiguiente a la constitución de Cádiz, se encuentra el Decreto de Abolición de las Mitas, Exención del Servicio Personal y Otras Medidas a Favor de los Indios de fecha 9 de noviembre de

(9) *Ibid.*, págs. 251, 252 y 256.

1812, que indica:

" Las Cortes generales y extraordinarias, deseando remover todos los obstáculos que impidan el uso y ejercicio de la libertad civil de los españoles de ultramar, y queriendo asimismo promover todos los medios de fomentar la agricultura, la industria y la población de aquellas vastas provincias, han venido en decretar y decretan:

I.- Quedan abolidas las mitas, o mandamientos, o repartimientos de indios, y todo servicio personal que bajo de aquellos u otros nombres presten a los particulares, sin que por motivo o pretexto alguno puedan los jueces o gobernadores destinar o compeler a aquellos naturales al expresado servicio.

II.- Quedan también eximidos los indios de todo servicio personal a cualesquiera corporación o funcionarios públicos, o curas párrocos, a quienes satisfarán los derechos parroquiales como las demás clases". (10)

Este decreto trata un aspecto muy importante, y es el fin que persigue la exención, que es el beneficio que traía para los indios el hecho de que se les eximiera de los trabajos pesados a los cuales eran sometidos, enfocándose esta figura a un aspecto social.

(10) *Ibíd.*, pág. 258.

Ulterior a esta disposición se encuentra el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingan el día 22 de octubre de 1814, el cual no señala nada en relación a la exención, sin embargo, es conducente indicar lo que dicho decreto refiere en relación a las contribuciones de la siguiente forma:

" Artículo 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo".(11)

Posteriormente, el día 30 de junio de 1821, Don Agustín de Iturbide en su carácter de primer jefe del Ejército Imperial Mexicano de las tres Garantías, después de llevar al gobierno por la cruel y desastrosa guerra, para cuyo sostenimiento había apurado hasta el último extremo para aumentar su erario, declaraba un bando en Querétaro, que señalaba: " Por tanto , y mientras las cortes nacionales establecían el sistema permanente de hacienda, quedaban abolidos los derechos de subvención temporal y contribución directa de guerra, el convoy, el de diez por ciento sobre alquileres de casas, el de sisa y todas las contribuciones extraordinarias establecidas en los últimos diez años, quedando reducida la

(11) *Ibid.*, pág. 265.

alcabala al seis por ciento que se cobraba antes de la revolución. en cuanto a la franquicia de alcabalas que disfrutaban los indios, considerándola como una gracia imaginaria e incompatible con la igualdad establecida por la constitución que tan gravosa había sido para ellos, se mando cesase, igualándolos en el pago con todos los demás ciudadanos, y se dispuso que pagasen el seis por ciento de los artículos destinados a la minería que gozaban antes de igual exención...".(12)

Por otro lado, de acuerdo con el tratado celebrado en la Villa de Córdoba el día 24 de agosto de 1821, entre Don Juan O'donoju y Agustín de Iturbide, América se reconocía por Nación Soberana e independiente, llamándose en lo sucesivo imperio Mexicano y no fue hasta el 4 de octubre de 1824 cuando el Congreso Constituyente expidió la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la cual no establece nada en relación a la exención, y solamente tiene una vigencia de 1824 a 1833, años en los que el país vive una tremenda inquietud provocada por las continuas sublevaciones, cuartelazos y golpes de Estado, acontecimientos que fueron poco propicios para la consolidación y perfeccionamiento de un sistema fiscal.

Ahora bien, por lo que hace a la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos de 5 de febrero de 1857, como antecedente en cuanto a la redacción de los vigentes artículos 28 y 31 fracción

(12) *Ibíd.*, pág. 270.

IV Constitucional, señala:

"Artículo 28.- No habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni prohibiciones a título de protección a la industria, exceptuase únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, a los privilegios que por tiempo limitado conceda la ley a los inventores o perfeccionadores de alguna mejora.

Artículo 31.- es obligación de todo mexicano:

II.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". (13)

Como se desprende del artículo 28, el término de exención no es utilizado en la redacción de dicho precepto, sino que, lo que se puede remarcar en este caso es su prohibición a tendencias monopólicas, utilizando además el término de privilegio para referirse únicamente a situaciones de beneficio para los inventores o perfeccionadores de alguna mejora, condicionando dicho privilegio a un tiempo limitado, según lo que establecieran las leyes ordinarias.

Conforme a este orden de ideas el general Félix Zuloaga el día 17 de diciembre de 1857, lanzó un manifiesto en el que

(13) Yañez Ruiz, Manuel, ob cit., T. II. pág. 246.

cesaba de tener vigencia la Constitución de 1857 y al mismo tiempo se reconocía como presidente de la República a don Ignacio Comonfort, quien dispuso que la autoridad militar asumiera todo el poder, y entre las disposiciones hacendarias emanadas de dicha dictadura militar, en relación con la exención se encuentran las siguientes:

15 de enero de 1858.- Se declaran libres de todo derecho los efectos de primera necesidad que se introdujeran a la capital, mientras permaneciera el estado de sitio.

21 de agosto de 1858.- Se imponen derechos de alcabala a diversos productos nacionales que estaban libres, incluyendo en ellos articulas de primera necesidad como el maíz.

Ahora bien, ya ubicados en la monarquía española, se decretó el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, que en materia fiscal establece lo siguiente:

"Artículo 59.- Todos los habitantes del Imperio disfrutaban de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por la leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren.

Artículo 72.- Todos los impuestos para la hacienda del imperio serán generales y se decretarán anualmente.

Artículo 73.- Ningún impuesto puede cobrarse sino en

virtud de una Ley.

Artículo 75.- Ninguna exención ni modificación de impuestos puede hacerse sino por una Ley". (14)

Como se puede observar en dicho Estatuto se considera a la figura de la exención vinculada con el principio de legalidad, ya que requiere que esta se establezca en la Ley; además otro punto de gran importancia es, el que dicho Artículo que hace mención a la exención se encuentra comprendido dentro del capítulo de las Garantías Individuales.

Así, con el paso del tiempo debido a que el país atravesaba por una mala situación económica se creó una disposición, en la cual se puede hacer notar la importancia de la figura de la exención, ya que dicha disposición se basaba en circunstancias naturales que afectaban en esa época debido a la pérdida de las cosechas de maíz que interesaban al país, por lo cual dicha medida señalaba: "Este grano que se produce con tanta abundancia en la República y que por término medio se vende, en circunstancias normales a tres pesos la carga de ciento cuarenta kilogramos, llegó a valer cuatro y cinco veces más, y ese precio lo ponía fuera del alcance de gran número de consumidores". (15)

(14) *Ibid.*, pág. 113.

(15) *Ibid.*, pág. 351.

Por lo anterior el Ejecutivo autorizó la importación libre de derechos al maíz y frijol extranjeros. por un período suficiente para que pudiera recogerse la nueva cosecha, y con ese objeto y autorizado ampliamente por el Congreso para modificar el arancel, expidió el decreto que permitió la importación libre de derechos del maíz y frijol extranjeros por tres meses. tiempo que se consideró bastante para poder disponer de la nueva cosecha, y de esta manera se remedió una necesidad urgente.

Como nota distintiva resalta que el 10 de junio de 1898, en relación a la Constitución de 1857 se reformó el Artículo 31 Fracción III, quedando de la forma siguiente:

Se establece como obligación de los mexicanos:

III.- Contribuir para los gastos Públicos. así de la Federación, Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Disposición que en su contenido permanece intacta hasta nuestros días, ubicada actualmente en la fracción IV del artículo en cita.

Las disposiciones ordinarias que hace mención a la exención son las siguientes:

30 de diciembre de 1898.- Se reforma y adiciona la tarifa

de la Ordenanza de Aduanas, eximiendo de impuestos a los caballos y yeguas de cría.

30 de mayo de 1899.- Se expide el presupuesto de ingresos para el año fiscal de 1899-1900. El cual no contiene modificación sobre el presupuesto anterior a excepción de la supresión del derecho de fano y capitania que son reemplazados por el derecho de toneladas, carga y descarga.

20 de febrero de 1900.- Se modifica la Ley del timbre declarando exentos de contribución general los impuestos de capitación que no lleguen a veinticinco pesos por mes y por persona. Se reputan impuestas de capitación a aquellos en que se toma por base la edad, sexo u otra condición meramente personal de los contribuyentes.

7 de marzo de 1901.- se declaran exentos del impuesto del timbre a los oficios cambiados entre las autoridades judiciales.

4 de junio de 1902.- se fijan las reglas para aplicar el impuesto del timbre a la disolución de sociedades, estableciendo que cuando se les apliquen a los socios bienes por el importe de su haber no se causa ningún impuesto del timbre, si se hace en documento privado.

4 de julio de 1902.- se exime del impuesto del timbre por ventas al menudeo la realización de objetos mediante sorteo.

1 de octubre de 1902.- Con el deseo de aliviar la situación de las clases menesterosas que sufren las consecuencias del alto precio que tienen el maíz y el trigo se exceptúa al primer artículo por tres meses del pago de derecho de importación y sus adicionales, así como del impuesto del siete por ciento de la renta interior del timbre.

16 de diciembre de 1902.- Se faculta al ejecutivo para eximir en parte o totalmente de impuestos a la plata que, habiendo sido exportada a la República previo el pago de los impuestos correspondientes, fuese reimportada para su acuñación dentro de los plazos y con los requisitos que señala el mismo ejecutivo estableciéndose lo siguiente.

"No causan el impuesto:

A).- El oro afinado que se introduzca en las casa de moneda para su acuñación o el que se presente en las oficinas del gobierno en cambio de plata.

B).- Las monedas de oro o de plata del cuño nacional o extranjero.

C).- La plata que se exporte en forma de piedra mineral, tierra o polvo, siempre que no contenga mas de 250 gramos por tonelada.

D).- La plata y el oro que se hubiesen importado a la república en forma de piedra o polvo y se exporten dentro de los cuatro meses siguientes en marquetas, tejos o barras después de haber sido objeto de operaciones metalúrgicas.

E).- El oro y la plata que empleen en la industria

nacional.

F).- Las muestras de minerales que se exporten en estado natural siempre que cumplan con determinados requisitos". (16)

9 de febrero de 1906.- No causan el impuesto del timbre las barras de oro afinadas que además de tener una Ley mínima de novecientos noventa y cuatro milésimos sean de metal maleable y reúnan las condiciones para la acuñación.

Ahora bien, la culminación final de todos los precedentes que se ha enunciado tienen su consagración en la Constitución de 1917, que por cuanto a nuestra postura se refiere y haciendo especial atención al Artículo 28 del ordenamiento en cita, es de expresarse que el mismo preconizó en su texto original, la prohibición contundente de las exenciones, situación jurídica que hasta nuestros días aún prevalece aunque con la modificación que a continuación se esquematiza en forma comparativa:

Artículo 28 Constitucional en su texto original:

"En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase: ni exención de impuestos..."

Artículo 28 Constitucional en su texto actual:

"En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las practicas monopólicas, los estancos y las

(16) *Ibíd.*, pág. 501.

exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria".

CAPITULO II

1.- DEFINICION .

Para profundizar al tema propio de esta tesis, es conveniente hacer mención a la evidente importancia que reviste la figura de la exención en el Derecho Fiscal Mexicano, propiamente enfocado a la actividad financiera de nuestro país, constituyendo ésta un instrumento decisivo en la política social y económica del Estado Mexicano, además de que en este sistema normativo nos encontramos con un cúmulo de disposiciones que implican exenciones tributarias, las cuales en algunas ocasiones son un medio importante para la consecución de la justicia social que persigue el Estado, puesto que como se vio en la historia de este país, la exención ha significado un medio decisivo para que el Estado pueda llevar a cabo su política económica y social.

Por otra parte, si bien es cierto que esta figura reviste gran significación en el campo del Derecho Tributario, también lo es que, la teoría del derecho fiscal ha centrado el estudio en el aspecto positivo del fenómeno tributario, como lo es la obligación tributaria a través de la cual, el ciudadano realiza una prestación patrimonial a favor del Estado generalmente de manera coactiva, debido a que ésta tiene como finalidad el contribuir al sostenimiento del Estado y la exención constituye la no exigencia de esa suma de dinero; por lo que para algunos de los autores, entre ellos, Sainz de Bujanda, la consideran como el envés del

tributo. Además, de que para el estudio de esta figura es necesario tomar en cuenta, como ya se mencionó, los aspectos económicos, políticos y sociales que con la exención se persiguen y que como estudiosos del derecho es necesario atender, sin que con ello se afirme que se tenga que hacer un estudio por separado de cada uno de ellos, por el contrario, debido a que la ciencia del derecho en una de sus acepciones se concibe como regulador de la conducta del hombre en la sociedad, se desprende que se deben de tomar en cuenta todos esos aspectos para llegar a una mejor comprensión de su estudio y en este caso al de la figura de la exención; analizando para ello sus causas, funciones, relaciones y efectos jurídicos que en torno a esta figura se presentan.

1.1 DEFINICION LEGAL.

Para efectos de nuestro estudio el artículo 28 Constitucional de nuestro país es fundamental, ya que en su primer párrafo hace alusión al vocablo "exención de impuestos", como ya ha queda transcrito anteriormente; partiendo de ese hecho tal como señala García Maynez "las normas constitucionales representan el fundamento formal de validez de los preceptos jurídicos de inferior rango, ya que las Leyes ordinarias representan un acto de aplicación de preceptos constitucionales". (17)

Por lo que, el precepto fundamental del orden jerárquico

(17) García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 48a. ed., Edit. Porrúa, S.A. México 1988, pág. 379.

normativo del Derecho Mexicano lo formula el artículo 133 Constitucional. Principio de Supremacía de la Constitución que ordena: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del senado serán la Ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado de arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda a ver en las constituciones o leyes de los Estados".

De lo anterior se desprende que, las leyes ordinarias se encuentran condicionadas por la Constitución, y las reglamentarias por las ordinarias, ya que toda norma de grado Superior determina, en cierto modo, a la de rango inferior. Y en este caso el Artículo 28 Constitucional se encuentra reglamentado por la Ley Orgánica del mismo en materia de monopolios, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de agosto de 1934, que en su artículo 13 que hace mención a la exención establece lo siguiente:

"Artículo 13.- Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condona en forma privativa los impuestos ya causados".

La interpretación de la disposición anterior, más bien

se refiere al término de privilegio, ya que si se releva de pagar el impuesto a todo un grupo de individuos en atención a razones de orden colectivo, dicha situación no podrá ser anticonstitucional; estando en este caso ante la presencia de la exención, ya que debemos de tomar en cuenta que si se libera de un gravamen, en favor de una o varias personas determinadas y por tanto carece de los requisitos de abstracción, generalidad e impersonalidad, no habrá duda que tal exención de impuestos así concebida será ilegal y en este caso, si estaremos en presencia de un privilegio: por tanto, si se consagra en la Ley determinada exención de impuestos y se puntualiza que gozarán de ella todos los que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, tal disposición no será contraria a lo que se establece de manera general en su contexto la Constitución. Por lo que se puede aceptar como válido que el Ordenamiento Fundamental, no prohíbe las exenciones de impuestos otorgadas por leyes secundarias, pero para gozar de ellas será necesario que los interesados satisfagan los requisitos legales exigidos para tal efecto.

Por lo cual se puede concluir que si bien es cierto que la Ley reglamentaria del Artículo 28 Constitucional, en su artículo 13 define a la exención de impuestos, también lo es que, el concepto que establece se apega más a la definición de privilegio, haciendo notar a su vez que tanto la Constitución en el artículo 28, como su Ley Reglamentaria hacen mención sólo a la exención de impuestos.

1.2 DEFINICION DOCTRINARIA.

Una vez analizada la cuestión legal que gira en torno a la exención, a continuación se exponen las diversas definiciones que tratadistas han elaborado respecto a ésta connotación; para lo cual es de especial importancia hacer referencia a las siguientes cuestiones:

Primeramente, para que se de la figura de la exención es necesario la existencia de la norma que establezca la sujeción a la contribución y la que declare la exención, para que la deuda impositiva no nazca a pesar de haberse producido el hecho imponible; esto es, la norma de exención debe referirse exactamente al mismo supuesto de hecho que tipifica los aspectos de la correspondiente norma tributaria. Por lo cual se tiene que, el supuesto de exención libera el cumplimiento de ciertos deberes y es por lo tanto obvio que previamente debieron haber nacido.

De lo anterior se desprende que en materia de exenciones, la misión de la norma consiste, en transformar acontecimientos o situaciones en presupuestos para la producción de un determinado efecto: el exentar, por lo que corresponde a la ley la determinación de los elementos constitutivos que confeccionan el presupuesto del hecho exento, que es la fuente u origen mediato de la exención tributaria; por lo cual se tiene que, el presupuesto del hecho exento es un supuesto jurídico que toma como elemento para su confección otra realidad jurídica, que en este caso es el

hecho imponible, por lo que, el legislador tributario al momento de confeccionar el presupuesto del hecho exento, toma como elementos algunos que ya estaban previstos en la norma de imposición; a lo que en este rubro Pedro Salinas Arrambide indica: " el principal efecto de la norma de exención es el de eliminar de la regla general de causación determinados hechos o sujeciones que de otra manera resultarían gravados". (18)

Otro aspecto que hay que dejar bien en claro antes de seguir esta exposición es el relativo al hecho de no considerar a la exención como una forma de extinguir la deuda tributaria, ya que la exención supone que la obligación tributaria no llega a surgir, así también, tampoco se puede decir que, la exención se concrete a un nuevo juicio negativo sobre la eficacia impositiva de un determinado supuesto de hecho, sino que por el contrario, encierra una valoración más compleja dirigida a determinar la conformidad del mismo supuesto de hecho, con los postulados económicos, políticos y sociales que fundamentan el ordenamiento jurídico; creando por lo tanto una nueva realidad jurídica, que es el presupuesto de hecho exento, lo anterior se considera porque el tratamiento jurídico tributario que da el hecho imponible a la situación o persona que se trate, es pues, distinto al tratamiento jurídico tributario del hecho exento; por lo cual se puede determinar que estamos en presencia de dos realidades distintas,

(18) Salinas Arrambide, Pedro, La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos Vol. XII. México 1990, pág. 138.

ya que por lo que hace al hecho imponible, éste está constituido por circunstancias que generan normalmente la deuda tributaria y en cuanto hace a la exención, ésta toma ciertos elementos del hecho imponible, pero añade otras circunstancias de la cual se deriva un efecto exoneratorio.

Ahora bien, hasta este momento se ha hecho mención al presupuesto del hecho exento y hecho imponible como supuestos que enmarcan la exención y la obligación tributaria, por lo que podemos indicar que autores como Sainz de Bujanda y Pedro Salinas de Arrambide coinciden en señalar, el primero que: " Cuantos problemas ofrece el tributo, en su lado positivo, surgen paralelamente, bajo otro perfil, es decir en cuanto da origen a la exención de pago...Esto no representa, en el fondo, otra cosa que el intento de vertebrarlos problemas jurídicos de la exención en torno a criterios sistemáticos análogos a los que presiden todo el Derecho Tributario". (19)

Y el segundo de los nombrados que: " las exenciones presentan la misma estructura externa de la relación jurídica del impuesto". (20)

Por lo cual se considera que los problemas inherentes al hecho imponible se pueden examinar bajo una nueva perspectiva en

(19) De Bujanda, Sainz, Estudios de Derecho Financiero T. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España 1963, pág. 394.

(20) Salinas Arrambide, Pedro, ob cit., pág. 140

cuanto se refiere al presupuesto del hecho exento.

Por otro lado, es necesario considerar que el perfil de la exención, como el de cualquier otra figura jurídica, se dibuja no sólo por notas positivas, sino con el auxilio de criterios diferenciales que delimiten su contorno, por lo cual se va a diferenciar a la exención de los supuestos de no sujeción y de otras figuras afines que al igual que ella, tratan de alcanzar ciertos efectos desgravatorios; por lo que en principio es necesario delimitar el concepto de exención y no sujeción y nada mejor que comenzar por los elementos constitutivos de la obligación tributaria, la cual aparece, dentro del ámbito de la eficacia constitutiva de la norma tributaria; nace cuando realmente se produce el hecho hipotético previsto en ella y asume la posición de deudor el sujeto que efectivamente se encuentra con aquel hecho en relación, igualmente hipotética, que la norma haya fijado, por lo tanto, dentro del esquema normativo del tributo puede hablarse de hechos sujetos y de personas sujetas y por lo que por eliminación, quedarán insertos en el ámbito de no sujeción los hechos que no aparezcan configurados en el ordenamiento como imponibles. A este respecto Sainz de Bujanda señala que: "el concepto de no sujeción corresponderá a las personas que no se encuentren con los hechos imponibles en la relación prevista por la Ley para que les corresponda la posición de sujetos pasivos del gravamen". (21)

(21) Ob cit., pág. 429

Por otra parte, ocurre que el concepto de no sujeción adopta en ocasiones, dentro del ordenamiento, un perfil más reducido que deriva de la existencia de normas positivas que efectivamente se ocupan de atribuir el carácter de no sujetos a determinados hechos o personas situándose por lo tanto en la esfera de no sujeción, no tan solo por una circunstancia puramente negativa, que es la de no estar normativamente comprendidos en el ámbito, real o personal de aplicación del tributo, sino que por otra positiva, que es la de existir preceptos que así expresamente lo declaren.

El argumento que han explicado los estudiosos del Derecho Fiscal para que el legislador adopte el criterio de regulación positiva de la no sujeción consiste en que, ciertas situaciones sin estar lógicamente comprendidas en los presupuestos de hecho previstos en la norma pueden, no obstante, dar origen por diversas razones a la creencia de que si lo están, por lo cual lo que se persigue es que el impuesto no se aplique a ciertas situaciones, o no se exija a determinadas personas que, además de estar fuera del ámbito real o personal, acotado por las normas, pueden atraer la aplicación inadecuada de éstas y dar origen a pretensiones fiscales del ente público no queridos por la Ley.

Las normas que eligen situaciones o personas para declararlos no sujetos no introducen, más que un elemento de claridad, pues tratan simplemente de orientar la gestión tributaria de los órganos administrativos y la función aplicativa de los

Organos Jurisdiccionales; por lo tanto, no son normas que por si mismas provoquen una exclusión de obligaciones tributarias.

En tanto que la exención tributaria se refieren a hechos o personas que, dada la ordenación General y normal del tributo, están sujetas al mismo, por lo cual, las normas de exención no se limitan a recortar el ámbito del impuesto contribuyendo a señalar en términos generales, los hechos y las personas sujetas; sino a excluir o eliminar de ese ámbito; una vez delimitado para la generalidad de los casos a determinados supuestos o personas.

La Suprema Corte de Justicia en relación a lo antes expresado señala:

"Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligado al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la Ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. "No causante" lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la Ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. "sujeto exento" es la persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de causante, pero que no esta obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegios o franquicias". (Semanario Judicial de la Federación, tomo CI, pag.1285).

La condonación es otra figura de la cual se tiene que establecer distinción con respecto a la exención, puesto que esta última figura se da de manera inmediata a la realización del hecho generador y que por disposición de la Ley no llega a cuantificarse puesto que por la liberación que produce no tiene caso continuar con el procedimiento para proceder a un cobro que no se dará; en tanto que en la condonación si existe la determinación del crédito y se precisa el cuántum de lo que se va a remitir o perdonar, en este sentido Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez señala: "en estricto sentido podemos decir que la exención se refiere a las obligaciones substantivas, sin llegar a hablar del crédito; y en la condonación estamos frente a una deuda, determinada en pesos y centavos, llamada crédito fiscal".(22)

Asimismo, para una clara comprensión de la exención es conveniente, confrontarla con otras figuras más o menos próximas a ella, entre las que se encuentran las siguientes:

1.-REDUCCION: En el ámbito tributario las reducciones se configuran cuando la base imponible o el tipo aplicado, es inferior o normal en función de una determinada política económica que se instrumenta mediante el impuesto.

2.- BONIFICACION: La bonificación tributaria se produce cuando la cuota tributaria (deducida ésta a partir de bases y

(22) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, 2a. ed. Ed. Pac. México 1986, pág. 129.

aplicando tipos normales) no se cobra en su integridad. Por tanto en la bonificación nace una obligación tributaria pero su "quántum" es inferior al normal.

Por lo cual de todo lo anterior, y una vez hecho el análisis de los presupuestos para el nacimiento de la exención y de limitarla en función de otras figuras, con las cuales podría confundirse; bien es hora, de dar el concepto de exención, señalando que la palabra exención proviene (Del latín exemptio, onis) f. significa efecto de eximir o eximirse. Franqueza y libertad que uno goza para eximirse. (Del lat. eximere) Libertad, desembarazar de cargas, obligaciones, cuidados, culpas, etc., de algún cargo u obligación.

Así también Don Joaquín Escriche en su diccionario razonado de legislación y Jurisprudencia define a la exención como " La gracia o prerrogativa que se concede a uno liberándole de alguna carga o gravamen, o confiriéndole algún derecho de que no gozan otros. Puede ser personal o real. Llámese personal el que se concede a una o más personas determinadas, a quienes se limita sin pasar a los herederos. Llámese real el que se concede por razón de cosa, causa, cargo o estado, a que va inherente, de suerte que permanece en los sucesores".(23)

Existen diversas definiciones que vierten los

(23) Escriche, Joaquín. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia. T. I. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1979, pág.98.

doctrinarios del Derecho Fiscal sobre el vocablo exención, pero las que consideramos más sobresalientes son las siguientes:

Por su parte Pedro Salinas Arranbide señala: "La exención desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica, conectada íntimamente con el hecho imponible e inspirada y ajustada con los principios jurídicos que conforman el ordenamiento jurídico, la cual provoca un efecto jurídico concreto: El sostenimiento a un régimen jurídico que se caracteriza por el no nacimiento o el nacimiento en forma reducida de la obligación tributaria material".(24)

José Luis Pérez de Ayala indica: "La exención supone que se ha producido el hecho imponible, pero que se enerva su efecto jurídico, es decir, el derecho del Estado a exigir el impuesto y la obligación del titular del hecho imponible de pagarlo".(25)

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez refiere: "El sentido genérico del concepto exención nos pone ante una situación de dispensa, de liberación; ante un hecho por el cual se libera o se dispensa a alguien de algo. En sentido jurídico podemos decir que es la situación que la Ley establece para liberar a

(24) Salinas Arranbide, Pedro. ob cit. pag., 163.

(25) Pérez de Ayala, Jose Luis. Curso de Derecho Tributario, Tomo I, 2a. ed., Editoriales de Derecho Reunidas S.A. Madrid 1978. pag. 231.

una persona del cumplimiento de una obligación".(26)

Ernesto Flores Zavala establece: "La exención es un privilegio; es decir, una gracia o prerrogativa que se concede a una persona liberandola de una obligación".(27)

Emilio Margain Manautou expresa:"La exención es una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imposables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica". (28)

Sainz de Bujanda determina:"La exención aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria- al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas- y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos".(29)

(26) Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, ob cit., pág. 127

(27) Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 30a. ed., Edit. Porrúa S.A., México 1993. pág. 197.

(28) Margain Manatou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 10a. ed., Editorial Porrúa, S.A., México 1991. pág. 301.

(29) De Bujanda, Sainz, ob cit., pág. 427.

2.- CARACTERISTICAS.

De lo señalado en el punto anterior se tiene que, se puede señalar respecto a la exención lo siguiente:

a) Se entiende a la exención como el efecto de ciertas normas, en cuya virtud determinados supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible del tributo, no llegan, sin embargo, a producir las consecuencias jurídicas que derivan de éste y que se resumen en el no nacimiento de la deuda tributaria.

b) La mecánica interna por medio de la cual no se producen las consecuencias jurídicas del hecho imponible del tributo, se alcanza por la presencia de una norma- la de exención- que enerva o anula los efectos de la realización del presupuesto del hecho del tributo; ya sea porque dispone que se enerven o anulen en relación a determinados sujetos, o bien porque dispone que para ciertas situaciones de hecho incluidas en el presupuesto de hecho del tributo, no han de desplegarse los efectos propios de este último.

De lo cual, se puede establecer que las características de la exención son las siguientes:

1.- La exención es una figura jurídico tributaria, ya que por una parte, las exenciones se presentan dentro del marco de la relación tributaria, es decir, dentro de aquel vínculo por virtud

del cual un sujeto pasivo denominado causante o contribuyente está obligado a cubrir determinadas prestaciones pecuniarias o en especie a un sujeto activo denominado Fisco; y por la otra, que al derivar de esa relación jurídico tributaria, las exenciones sólo pueden existir cuando han sido previa y expresamente establecidas en una ley.

2.- En virtud de que el artículo 28 constitucional refiere que, las exenciones han de estar supeditadas a lo que establezca el legislador ordinario, de ahí se desprende que una característica de fundamental importancia es el hecho de que la exención debe estar expresamente señalada por ley y además que la redacción del precepto que la establece debe ser clara y precisa, a fin de no dar lugar a confusión respecto a la situación que favorece.

En este aspecto es preciso señalar que, el método de interpretación expresamente seguido por nuestra legislación fiscal, sobre las disposiciones en materia de obligaciones a cargo de los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, es el llamado de la interpretación estricta, a través de la cual simplemente se declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo, ni extenderlo, tal como lo señala el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

La necesidad de la ley para el establecimiento de

exenciones deriva, en todo caso, del propio principio de legalidad tributaria.

3.- Al crearse una exención su aplicación debe ser a partir de que tenga vigencia la norma jurídica que la establezca, sin pretender darle efectos retroactivos para favorecer situaciones pasadas, pues ello significará dar origen a la inseguridad o falta de firmeza de las disposiciones que hoy gravan a situaciones que posiblemente mañana, por razones de política económica, quedarán exentos; y así lograr con ello que no se contraríe el espíritu de lo que establece el principio de certidumbre.

4.- La exención es temporal y personal. Temporal, por cuanto que subsiste hasta en tanto no se modifique la ley o disposición que la decreta. Y personal, en virtud de que sólo favorece al sujeto señalado, tratándose de exenciones subjetivas, o al que opera con las mercaderías exentas si se refiere a exenciones objetivas. Por lo que, si la persona física o moral correspondiente cambiara de situación económica o de actividad, la exención desaparecería de inmediato.

3.- CLASIFICACION.

Para proceder a establecer la clasificación de las exenciones, es preciso señalar que, el presupuesto del hecho exento, tal como lo señalamos anteriormente se caracteriza por las mismas o ciertas circunstancias que ocurren en el hecho imponible

y por una nueva que al concurrir determina la configuración de exento; por lo cual podemos indicar que las exenciones presentan la misma estructura externa que la relación jurídica del impuesto, debido a ello puesto que en el hecho imponible se distingue un elemento objetivo y un elemento subjetivo, también lo es que el presupuesto de hecho exento contenga dichos elementos.

por tanto, procederemos a señalar en primer término la clasificación de exenciones en objetivas y subjetivas, enfocadas desde los mencionados elementos que constituyen el presupuesto del hecho exento:

a) Exenciones subjetivas.- Para empezar a señalar cuales son estas exenciones, hemos de hacer referencia a lo que Giannini establece al respecto, mencionando: " la existencia en el derecho constitucional de los Estados modernos del principio fundamental según la cual las cargas tributarias deben recaer sobre todos los ciudadanos, es decir, sin distinciones de clase ni de personas, no impide que determinadas normas tributarias declaren que ciertas personas o categorías de personas no están obligadas al impuesto, a pesar de que se haya producido respecto a ellas el presupuesto del tributo tal como éste aparezca definido, en términos generales, por la ley. Para estas personas, por tanto, no surge la deuda impositiva, idea que suele expresarse diciendo que están exentos del tributo". (30)

(30) Giannini. A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Traducción y Estudio preliminar por Sainz de Bujanda. Edit. De Derecho Financiero, Madrid 1957, pag. 110.

Por tanto, dichas exenciones de las que habla Giannini son subjetivas debido a que, están determinadas por una particular consideración del sujeto impositivo y que, en consecuencia, sólo pueden aplicarse a él y no a otras personas que estén o que entren en relación con el presupuesto de hecho.

Ahora bien, de lo ya mencionado se tiene que, la exención subjetiva se da tan sólo en los casos en que la ley, mediante una disposición de Derecho singular, declara no obligada al pago del impuesto a ciertas personas o categorías de personas que, conforme a las disposiciones más generales de la propia ley, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos.

Cabe hacer mención, que el fundamento último de la exención subjetiva deriva de la valoración positiva de los fines que los sujetos beneficiarios persiguen y, consiguientemente, de las actividades que para alcanzarlos desarrollan.

Lo que la exención subjetiva prevé es que si el presupuesto del hecho realizado por determinadas personas, las delimitadas en el presupuesto del hecho exento, nacerán no los efectos de la norma de imposición; sino los propios de la norma de exención.

Por otra parte, cabe que la exención se refiera sólo a una entidad determinada o, por el contrario, a una categoría de personas. En el primer supuesto, la ley habrá de individualizar con

rigor el beneficiario; en el segundo, las normas tendrán que, definir con precisión las circunstancias que determinen la inclusión de los sujetos en la categoría que colectivamente quede exenta.

Por lo tanto, cuando el contribuyente reúne los requisitos que las normas tributarias establecen para que pueda disfrutar de una exención, la correspondiente declaración administrativa, cuando sea necesaria para ese disfrute, no será discrecional, sino que estará vinculada por el Derecho. El contribuyente exento estará en suma, facultado para pedir que ese derecho sea declarado por la administración.

Es necesario en este aspecto señalar que, en el caso de la no sujeción, la persona no sujeta no estará en ningún caso legitimada para pedir, si no se ha producido alguna liquidación a su cargo, que se declare su derecho a no pagar un determinado tributo. Esa declaración sólo podrá, en su caso, pedirse y obtenerse por los contribuyentes a quienes beneficien exenciones subjetivas establecidas por el Derecho Tributario.

b) Exenciones Objetivas.- Por lo que hace a este tipo de exenciones Giannini establece al respecto: " las mismas razones, de variada índole, por las que se declaran exentas de ciertos impuestos a personas que, de lo contrario, quedarían comprendidas en el campo de aplicación de aquellos, inducen al legislador, en otros casos, a declarar exentos del impuesto ciertos objetos

que, dada la delimitación del presupuesto que la ley señala como normal, quedarían sometidos a aquél. estas exenciones se llaman objetivas, en contraposición a las subjetivas". (31)

La exención objetiva esta íntimamente ligada al elemento objetivo del hecho imponible. El elemento objetivo del hecho imponible está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal.

Por tanto, Pedro Salinas Arrambide señala que: " existe exención objetiva cuando la exención se concede en consideración a la determinada naturaleza o característica de la operación- en un principio gravada" (32)

Por consiguiente, será el legislador quien determine que operaciones habrán de formar parte del presupuesto de hecho exento, elemento objetivo, en razón a valoraciones, sobre operaciones que presentan un interés primordial que justifique la exención.

Debido a las consideraciones hechas con anterioridad y en virtud de que, del elemento objetivo del hecho imponible, es posible distinguir cuatro aspectos como son: el material, espacial, temporal y cuantitativo, también lo es, que esos mismos

(31) *Ibíd.* Pág. 156.

(32) *Ob cit.*, Pág. 141.

aspectos se puedan manejar en el presupuesto del hecho exento, y que son los que a continuación se citan:

1.- Aspecto Material.- El aspecto material del presupuesto de hecho exento, se refiere a la designación de todos los datos de orden objetivo, configuradores del arquetipo en el que el hecho imponible o hecho exento consisten, por lo que en síntesis, el aspecto material del presupuesto del hecho exento, lo mismo que en el hecho imponible, consiste en una situación de hecho sobre la que recae la exención tributaria.

2.- Aspecto Espacial.- En este caso el presupuesto del hecho exento, al igual que el hecho imponible, se producen en un determinado lugar, ya que un determinado hecho, aunque revista todos los caracteres previstos en el presupuesto del hecho exento, si no se diera en el lugar previsto por éste implícita o explícitamente, no sería hecho exento.

3.- Aspecto Temporal.- La función más importante del aspecto temporal consiste en la indicación del momento en que se considera realizado el presupuesto del hecho exento, teniéndose por tanto, la condición de exento a la persona o hecho de que se trate.

Es en este aspecto y siguiendo lo que establece Sainz de Bujanda, se tiene que, debido a que los hechos imposables pueden clasificarse desde el punto de vista temporal, también lo es, que dicha clasificación se aplique a la exención de la siguiente forma:

I.- Hechos Exentos Instantáneos.- Acaecen en un momento instantáneo o en breve período de tiempo y al producirse (lógicamente, en simetría con el hecho imponible), cada vez generan una exención tributaria.

II.- Hechos Exentos de Duración Prolongada, clasificables, en tres categorías:

A) Hechos Exentos duraderos; pero únicos.- Caracterizados por tener lugar en un lapso de tiempo dilatado, sólo al final del cual se considere realizado totalmente el presupuesto del hecho exento, y nace, por tanto, la exención tributaria.

B) Hechos Exentos duraderos fraccionados temporalmente por períodos impositivos: un mismo hecho, que no ocurre de una vez, sino que se produce en el tiempo.

C) Hechos Exentos en los que el período impositivo contribuye a definir decisivamente el aspecto material de su elemento objetivo. En estos casos es necesario esperar a que cada período termine para conocer si existe o no el elemento material del presupuesto del hecho exento.

4.- Aspecto cuantitativo.- El aspecto cuantitativo representa la medición del elemento objetivo del presupuesto del hecho exento, se trata por tanto, de un indicador que delimita a partir de que cantidad (monetaria o no) se entra en el presupuesto

del hecho exento o no. Tal cuestión se da cuando se configuran exenciones frente a determinados supuestos de hecho que no alcanzan en su valoración económica un determinado nivel.

c) Exenciones Temporales y Permanentes.- Por lo que hace a esta clasificación, podemos empezar por decir que, en principio toda exención es temporal, en el sentido de que no puede prolongar sus efectos en el tiempo más allá de la vigencia de la norma jurídica en que la exención se concede, debido a que toda norma jurídica puede ser derogada por el legislador, por lo que en este aspecto Sainz de Bujanda comenta: " es claro que la vida de la exención tributaria es, por naturaleza, susceptible de supresión en cualquier instante y que, en tal sentido, toda exención es temporal". (33)

Por tanto, el concepto de exención permanente alude a aquel tipo de exoneraciones fiscales cuyo período de vigencia no aparece de antemano, al ser establecidas, determinado por la ley, y en cambio temporales aquellas otras que sólo excluyen el nacimiento de las correlativas obligaciones tributarias durante un plazo que se fija por la norma jurídica en el momento de concederse la exención.

La exención temporal, genera en el beneficiario el derecho a que disfrute de la misma no puede ser suprimido ni suspendido

(33) Ob cit., Pág. 457.

durante el tiempo de vigencia de la exención.

d) Exenciones Totales y Parciales.- Son exenciones totales aquellas que impiden que surja la obligación tributaria, para cualquier clase de personas o para determinados sujetos. Y exenciones parciales aquellas que no impiden el nacimiento de la obligación, pero restringen la cuantía de la deuda por razón del objeto gravado.

Aquí cabe hacer mención a lo siguiente, si bien es cierto que, algunos autores consideran que se presenta la exención únicamente cuando se releva totalmente del pago, y no cuando se le exime parcialmente, también lo es, que en este caso nos adherimos a la idea planteada por autores como Sainz de Bujanda y Pedro Salinas Arrambide, que consideran que si se puede establecer una clasificación de exenciones parciales y totales, puesto que el hecho que se maneja, para excluir a la figura de la exención como parcial, parte de la idea de considerar que en las exenciones no se produce una relación tributaria, por lo que consideran que la exención implica "no pago", lo cual también consideramos incorrecto debido a que en la exención si se produce una relación jurídico-tributaria entre administración y administrado, ya que es en la sujeción donde no se da ninguna relación jurídico tributaria.

Otra cuestión a dilucidar en este punto, es la relacionada con la figura de tipo de gravamen cero, a lo cual se puede mencionar que a esta figura se le puede considerar como una

modalidad de la exención tributaria, además de que cabe aclarar que no debe confundirse con los supuestos de no sujeción, ya que para que pueda darse el tipo cero es preciso que exista el presupuesto de hecho que genera la sujeción al tributo del hecho de que se trate, al igual que como señala Pedro Salinas de Arrambide: "El tipo cero puede definirse como una exención tributaria total que afecta el tipo de gravamen".(34)

e) Exenciones Absolutas y Relativas.- Las primeras son aquellas en cuya virtud el sujeto pasivo no tiene obligación principal ni accesoria de ninguna clase, las segundas, son aquellas que exigen el cumplimiento de determinados hechos, informes, declaraciones, etcétera, para recién gozar del privilegio.

f) Exenciones Constitucionales.- Como su nombre lo indica son aquellas que se encuentran comprendidas dentro de nuestra Constitución Política Mexicana, y que se refieren a las consignadas en los artículos 27 Fracción XVII, párrafo tercero, el cual reza lo siguiente: "Las Leyes locales organizarán el patrimonio de familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo ni a gravamen alguno".

Artículo 123, fracción VIII: "El salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento".

(34) Ob cit.. Pág. 161

4.- FINALIDAD.

En cuanto a este punto es necesario mencionar primeramente que, al igual que el impuesto encuentra su fundamento en cuestiones de orden político, social, económico y jurídico, lo mismo puede señalarse en materia de exenciones.

Por lo que, Emilio Margáin Manautou establece al respecto que: "La exención del pago de la obligación tributaria, es un privilegio creados por razones de equidad, conveniencia o política económica".(35)

El autor antes mencionado refiere, que es por razones de equidad cuando se crea la exención puesto que aquellos que ya cubren un gravamen, justo es que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo, a fin de dejarlos en situación de igualdad frente a los contribuyentes del mismo.

Por razones de conveniencia, cuando en los llamados gravámenes sobre los consumos, el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio; y en este caso se hace necesario eximir de impuestos el consumo de artículos o de servicios considerados de primera necesidad, con el objeto de no encarecer el costo de la vida.

(35) Ob cit., pág 300.

De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como nuevas o necesarias o para alentarlas a establecerse en zonas susceptibles de desarrollo.

Con apoyo en lo anterior podemos señalar, que debido a la importancia incuestionable que las exenciones tienen en la actualidad respecto a la actividad financiera del moderno Estado Social y de Derecho, se tiene que, necesariamente estamos en presencia de un Instrumento decisivo en la política social y económica del referido organismo.

Conforme a este ámbito, debe considerarse en cada situación jurídica en concreto, si las diferencias subjetivas y objetivas tomadas en consideración por el legislador, con la norma de exención están justificadas con vistas a conseguir las finalidades que el legislador mismo pretende obtener en base a los principios constitucionales, como pueden ser incentivos, por ejemplo: a la implantación de industrias en territorios no desarrollados, a favor de la familia, exigencias de adecuar las dimensiones de las empresas productoras a las necesidades del mercado internacional, a favor de las casas de los trabajadores y así sucesivamente.

5.- PRINCIPIOS DOCTRINARIOS RELACIONADOS CON LA EXENCION.

La mayoría de los tratadistas en materia fiscal afirman que es de capital importancia conocer la Teoría del padre de la economía, Adam Smith, pues fue éste insigne personaje quien sentó las bases tributarias de las antiguas y modernas normas impositivas, fundamentos no sólo en el renglón de la economía, sino en el de las finanzas. al hacer un enunciado de su teoría en materia impositiva y que en forma lacónica llamó: "Principios Generales de los Impuestos" y que por constituir estos el corazón de todos los principios doctrinarios a saber, se trascribe a continuación lo siguiente:

"Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en lo posible, en proporción de sus respectivas facultades, es decir, en proporción de los recursos de que gozan bajo la protección del Estado. El gasto del Estado es, con respecto a los individuos de una gran nación, como el gasto de administración con respecto a los copropietarios de un gran patrimonio, quienes están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses dentro del negocio común. Observar u olvidar esta máxima, constituye aquello que se llama igualdad o desigualdad en el impuesto. Todo impuesto, valga la observación de una vez para siempre, que grave definitivamente una de las tres especies de recursos arriba mencionados (renta, provechos y salarios), es

necesariamente desigual en la medida en que no alcanza a las otras dos. En el examen que se seguirá con respecto a los diversos impuestos, no se tomará casi en cuenta esta especie de desigualdad, y en la generalidad de los casos limitaré mis observaciones a la otra, que es producida cuando se establece un impuesto particular, desigualmente, sobre aquella particular fuente de recursos privados que es alcanzada por el mismo". (36)

Ahora bien, es preciso indicar que, con el establecimiento de dicha figura se considera que no se cumplen con los principios de proporcionalidad y equidad, así como el de generalidad, por lo cual se procede a estudiar cada uno de estos principios, en relación con la exención.

5.1 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Aun cuando autores como Servando J. Garza, Emilio Margain Manautou y Sergio Francisco de la Garza, consideran a los términos proporcionalidad y equidad como sinónimos, también lo es, que el criterio jurisprudencial que ha vertido la Suprema Corte de Justicia al respecto, es considerarlos de manera independiente.

(36) Smith, Adam. cit pos., Ahumada, Guillermo, Tratado de Finanzas Públicas, T. I, Editorial Assandri, Argentina 1948, pág. 239.

PRINCIPIO DE EQUIDAD.

La sociedad en que vivimos al paso del tiempo, ha incrementado notablemente su complejidad en cuanto a estructuración, situación particular de los individuos que la integran y relaciones correctas entre dichos entes y las autoridades estatales; por lo cual, no se puede ubicar a todos los individuos socialmente considerados en un estrato o nivel uniforme entre ellos mismos.

Ya el mismo Aristóteles señalaba el principio de que: "nadie es igual a nadie", concluyendo que sería injusto tratar igualmente a quienes son desiguales o desigualmente a quienes son iguales".

Al hacer referencia expresa a la legislación fiscal, debe concluirse que, la fijación de un determinado tributo por el órgano legislativo correspondiente debe tomar en cuenta, los principios de equidad y proporcionalidad constitucionales.

La connotación equidad, desde un punto de vista jurídico consiste en el tratamiento normativo desigualdad para desiguales, e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica del país.

Por su parte Ignacio Burgoa Llano indica que: "la equidad entraña el imperativo de todos los miembros, integrantes de una

colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación los debe normar diversamente".(37)

Se observa por tanto que cualquier Ley, incluyendo desde luego la fiscal, previene, contempla y regula situaciones jurídicas abstractas y los individuos que se encuentran colocados en una misma situación jurídica determinada, deben de tener las mismas obligaciones y los mismos derechos, lo que equivale a la igualdad jurídica o equidad.

Por lo cual se puede concluir que, la Ley que trate a todas las situaciones económicas del país con un mismo criterio, imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que diferentemente pertenezcan a distintas situaciones económicas, violaría el principio de equidad.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Si como ya señalamos, la equidad constitucional de los impuestos equivale al tratamiento desigual de aquellos que son social y económicamente desiguales, la proporcionalidad se

(37) Burgoa Llano, Ignacio, Tribunal Fiscal de la Federación 45 Años, Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México 1985, pág. 414.

relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentren colocados bajo determinada situación abstracta o general.

Por lo que, el factor que determina la proporcionalidad tributaria es la capacidad contributiva de cada causante, fijándose tal capacidad por el capital o la renta, fuentes principales del impuesto. En este aspecto Ignacio Burgoa LLano señala que: "La proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta) deben pagar mas impuestos". (38)

Ahora bien, como se transcribió anteriormente dentro del postulado que establece Adam Smith, es de importancia destacar que, al utilizar la palabra proporción quiso con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que, es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa.

Conforme a este sentido, Arrijoja Vizcaino indica que: "Si a dos ciudadanos que respectivamente ganan diez y cincuenta se les aplica la misma tasa impositiva del tres por ciento, por ejemplo, el que gane cincuenta contribuirá cuantitativamente hablando más

(38) *Ibíd.*, pág. 415.

que el que gane diez, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos, el impacto fiscal será exactamente el mismo: Equivaldrá al tres por ciento de la ganancia obtenida...utilizando el ejemplo mencionado, podemos señalar que, si en vez de emplearse una tasa fija del tres por ciento para ambos casos, se aplica al que gana diez una tasa del uno por ciento y al que percibe cincuenta una cuota contributiva del cinco por ciento, se habrá cumplido en plenitud con la invocada máxima de Proporcionalidad". (39)

Hugo B. Margain, antiguo secretario de Hacienda y Crédito Público, expresa lo siguiente: "La idea de igualdad en las cargas públicas no significa necesariamente que todas las personas, sin distinción, cubra la misma cuota proporcional al erario público puesto que sería este un principio mas bien de desigualdad. Por el contrario, es indispensable tratar de manera desigual a quienes son distintos, según los postulados de la justicia conmutativa". (40)

En este punto, es pertinente precisar, que si bien es cierto que el poder judicial carece de facultades para juzgar de la equidad y proporcionalidad que deben investir las Leyes fiscales, también lo es que, otro aspecto muy diferente lo constituye su capacidad para conocer de las leyes tributarias y de

(39) Arrijoja Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, 8a. ed., Editorial Themis, S.A. de C.V., México 1993, págs. 193 y 194.

(40) Margain, Hugo B., cit pos., Burgoa Llano, Ignacio. ob cit., pág. 420.

su aplicación que violen garantías individuales, rubro dentro del cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido se encuentra comprendido el artículo 31 constitucional, tal como lo dispone la siguiente jurisprudencia:

"Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, establecido que sí está capacitado el Poder Judicial, Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esta facultad de la Suprema Corte de Justicia, proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad de un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de las garantías. De suerte que, si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra una ley que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el Poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 de la

Constitución Federal, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, puesto que la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes." (Tomo XVII. Maldonado, Aurelio. Apéndice al tomo LXXVI. pág. 813.)

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 103 constitucional, los Tribunales de la Federación conocerán de toda controversia que se suscite por leyes o actos de autoridad que violen garantías individuales; por lo que el precepto constitucional mencionado, mismo que establece la procedencia del Juicio de Amparo, brinda a todo gobernado la posibilidad de promoverlo cuando en su perjuicio se fije algún impuesto que, si bien es cierto, no pueda ser atacado por inequitativo o desproporcionado, si pueda impugnarse por ser exorbitante o ruinoso.

En este orden de ideas, Ignacio Burgoa LLano refiere: "Cuando por disposición fiscal vaya a afectarse tan gravemente el patrimonio de cualquier gobernado, que lo lleve a la imposibilidad de continuar sus operaciones o incluso a la quiebra, podrá este, con tales argumentos promover el juicio constitucional..." (41)

Pues bien, de lo antes expuesto se determina que en relación a los principios de proporcionalidad y equidad, cuando se

(41) Burgoa Llano, Ignacio, ob cit., pág 420.

establece una exención se tiene que, por lo que hace al principio de equidad y atendiendo al hecho de buscar una igualdad, respecto de las distintas situaciones económicas que imperan en nuestro país, se puede determinar que esa misma igualdad se puede lograr al momento de establecer una exención, ya que en muchas de las ocasiones lo que se pretende con el establecimiento de la misma, es que se trate de manera desigual a los desiguales. Y esto lo podemos corroborar por ejemplo, cuando se determina una exención al salario mínimo, ya que lo que se pretende es lograr una igualdad, ya que quienes se encuentran en dicha situación, apenas alcanzan a cubrir sus necesidades.

En cuanto al principio de proporcionalidad, como ya se indicó anteriormente encuentra su fundamento en la capacidad contributiva, la cual se puede definir cuando por los ingresos que percibe el gobernado denota aptitud económica para contribuir a los gastos públicos, y bien, en relación con el establecimiento de la figura de la exención tenemos que, ésta se justifica cuando se exime de determinada contribución basándose en una falta de capacidad contributiva.

5.2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Se puede establecer que, los principios son máximas o verdades universales de derecho que han servido para orientar a las leyes positivas y en este orden de ideas, otro de los principios superiores que norman la naturaleza de los impuestos y

que tiene relación con el establecimiento de la figura de la exención, es el principio de generalidad.

Por lo que, se puede señalar lo que Armando Porras y López indica en relación al mismo: " significa este principio que todos los habitantes del país, naturalmente teniendo capacidad contributiva, deben pagar impuestos en términos de ley..." (42)

Mayolo Sánchez Hernández indica: " En cumplimiento del principio de generalidad, todos los gobernados tienen la obligación de pagar impuestos cuando poseen capacidad contributiva y además realizan el hecho generador del crédito fiscal, esto es, el objeto del impuesto". (43)

Si bien es cierto que el texto constitucional señala el sometimiento a gravamen de todas las manifestaciones de capacidad contributiva; también lo es, por el contrario, que existe un principio general que impone el no sometimiento a gravamen de todas aquellas en las que se reúnan ciertas características cuantitativas o cualitativas de tipo patrimonial, como lo es el salario mínimo.

Por su parte Pedro Salinas Arrambide establece: " la

(42) Porras y López, Armando, Derecho Fiscal, Editorial Textos Universitarios, S.A., México 1967, pág. 63.

(43) Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, 2a. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1988, pág. 138.

exención no quebranta el principio de generalidad tributaria pues, el hecho de que ésta delimite -negativamente- el deber de contribuir a los gastos públicos -concretamente a la norma que configura este deber, esto es al hecho imponible- no debe llevarnos a la falsa conclusión de configurar a la exención como una excepción o ruptura de la generalidad tributaria, ya que, entre el deber de "todos" a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la no imposición de ciertas manifestaciones de capacidad contributiva -por lo demás expresamente delimitadas por el legislador tributario- no existe una relación de derogación sino de delimitación; es decir, lo segundo no contradice a lo primero, sino que simplemente señala su ámbito de validez constituyendo, asimismo, un principio general de carácter concurrente" (44)

Lo que veda el principio de generalidad tributaria, es el privilegio, la distinción arbitraria e injustificada.

Por lo que, la norma de exención debe atender al principio de generalidad en el sentido de que todas las manifestaciones de capacidad económica, que por reunir ciertas características ya sean cuantitativas o cualitativas, se les considere como desiguales por parte del legislador tributario y por tanto susceptibles de un trato desigual, en este caso, dicho trato desigual se manifiesta a través de la exención. Desde este punto de vista, cualquier discriminación o preferencia de sólo una parte de esa categoría de

(44) Ob cit., pág 91.

situaciones desiguales en el trato tributario, podría ser llamado privilegio y por ello contrario al principio de generalidad tributaria.

CAPITULO III. LA EXENCION EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO.**1.- ANALISIS DE LA EXENCION EN RELACION A NUESTROS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES.**

En primer término debe apuntarse que, la exención tributaria tiene que apoyarse, ante todo, en las normas constitucionales, ya que éstas constituyen la cimentación de toda la ordenación jurídica, además, de que ocupan el primer rango de jerarquía de las normas, limitando y condicionando el ejercicio de las facultades normativas del legislador ordinario.

El aspecto constitucional en el que se encuentra inmersa la figura de la exención servirá de base a la regulación ordinaria.

Al respecto Sainz de Bujanda apunta "las leyes constitucionales ejercen, en punto al poder impositivo, una función normativa de singular trascendencia. Señalan, ante todo, quiénes son los titulares de ese poder, que adquieren así, al amparo del Código Político, una capacidad tributaria activa de primer grado, o poder financiero originario. Determinan, además, que otros entes pueden ejercitar facultades impositivas derivadas, esto es, facultades que le son conferidas, a través de leyes ordinarias, por quienes tienen un poder originario. Pueden en fin, señalar límites al ejercicio del poder impositivo por unos u otros titulares" (45)

(45) Ob cit., pág. 49.

Ahora bien, en cuanto a la redacción del artículo 28 constitucional en su primer párrafo, parte primera, por lo que a la exención se refiere, se puede desprender que, autoriza expresamente al poder legislativo para que, a través de leyes tributarias ordinarias, regule, sin más limitaciones que las que deriven de principios básicos.

De acuerdo con algunas ideas expresadas anteriormente, se puede puntualizar que quien puede lo más, puede lo menos, es decir, quien tiene el poder de gravar, tiene el poder de no gravar o en este caso eximir, por lo que enfocado al texto constitucional, en relación a la competencia de los tres poderes de la Federación en materia fiscal se establece lo siguiente:

El Artículo 41 constitucional declara que " El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de su competencia" y el artículo 49 establece " El Poder Supremo de la Federación se divide para su ejercicio en Poder Legislativo, Ejecutivo y judicial.

PODER LEGISLATIVO.- El Congreso de la Unión tiene en el inciso VII del Artículo 73, atribución para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto anual de gastos, aprobado por la Cámara de Diputados, según el Artículo 74 de dicho ordenamiento.

Por disposición del artículo 124, los Estados tienen

atribución para decretar, por medio de las leyes que expida su Congreso, las contribuciones con que han de cubrir sus presupuestos, quedando así dividida la capacidad impositiva en todo el territorio nacional, entre la Federación y los Estados. Por lo que hace a los Municipios la Fracción IV del Artículo 115 establece: "Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos, de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor".

Además, es de gran importancia para el estudio de la exención, lo que establece el numeral en cita que en su Fracción IV, inciso c) indica: "Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refiere los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones en favor de personas físicas o morales, ni de Instituciones oficiales o privadas. Solo los bienes del dominio Público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones".

Por lo cual de lo anterior se desprende que, no se podrán establecer exenciones, ya sea por las leyes federales o locales, respecto de las contribuciones sobre propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos, a que se refieren las fracciones a) y c) del numeral en cita; y sólo los bienes del dominio público de la Federación, de

los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones

PODER EJECUTIVO.- El Presidente de la República de acuerdo a lo que establece el Artículo 89 de la Constitución Federal queda facultado y obligado a "ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia". Por su parte el artículo 131 de la Constitución, en su párrafo segundo establece: "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...".

PODER JUDICIAL.- El artículo 103 de la Constitución establece: " Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite: Por leyes o actos de la autoridad que violen las Garantías Individuales".

1.1.- ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL.

Derivado de lo que establece el Artículo 13 Constitucional, el maestro Ernesto Flores Zavala establece el siguiente principio "las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeta del impuesto".(46)

(46) Ob cit.. pág. 153.

Por lo que el Artículo 13 en su primera parte establece: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales". De lo cual se desprende que una Ley privativa es personal, concreta, porque se refiere a una persona o varias personas individualmente determinadas, sin ser por lo tanto una verdadera Ley, ya que las características de ésta son: General, abstracta e impersonal.

En este mismo sentido la Suprema Corte de Justicia ha establecido: "Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previene, en tanto que no sean abrogadas. Una Ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el Artículo 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes, pueden ser privativas tanto 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 las leyes privativas, protegen el ya expresado Artículo 13 Constitucional". (Semanao Judicial de la Federación tomo XXVIII, pág. 1960. Prontuario tomo IX, Pág. 205).

Además, del criterio antes apuntado, cuando se presenta

una Ley o decreto que se refiera a un número determinado de personas, la Suprema Corte de Justicia ha expuesto, en tal caso, que no pueden ser consideradas como privativas al señalar: "La circunstancia de que un decreto comprenda a un determinado número de individuos, no implica que se le considere privativo, pues para ello se requiere que la disposición se dicte para una o varias personas, a las que se mencione individualmente, pues las leyes relativas a cierta clase de personas, como los mineros, los fabricantes, los salteadores, los propietarios de alguna clase de bienes, etc.; son disposiciones privativas porque no comprenden a todos los individuos que se encuentran o lleguen encontrarse en la clasificación establecida". (Semanao Judicial de la Federación tomo XXXVI, pág 898. Prontuario, tomo IX, pág 205).

Por lo que se puede determinar que en materia impositiva, según el criterio adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en atención al artículo que nos ocupa ha considerado que, una Ley es general y abstracta cuando no desaparece después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previene, cumpliendo con el principio de igualdad; lo cual trasladado a la figura de la exención se puede interpretar de la siguiente forma: al establecerse una ley, que cumple con las características antes mencionadas y solamente se aplica en favor de las personas cuya situación coincida con la señalada en el presupuesto del hecho exento, se estará cumpliendo con lo que dicho precepto constitucional establece.

Aunado a lo anterior, también la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho mención a los casos en que las leyes o decretos se refieran a cierto número de personas, sin considerarse que sean privativas; por lo cual dicho criterio se puede hacer extensivo al establecimiento de la exención en leyes o decretos que se refieran a cierto número de personas, sin que se consideren como privativas tales disposiciones.

1.2 ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL.

Este Artículo es de gran trascendencia en el presente estudio, debido a que ha causado grandes polémicas en cuanto a determinar sobre la prohibición de la mencionada figura, por la redacción que el Constituyente de 1917 dio al artículo 28 Constitucional en su primera parte, que en lo referente a exención expresaba: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolio ni estanco de ninguna clase ni exención de impuestos".

Al investigar las razones que el Congreso Constituyente de 1917 tuvo para agregar al artículo 28 de la Constitución la expresión "ni exención de impuestos", en virtud de que la Constitución de 1857 no lo establecía, se encontró que en el Diario de debates del Congreso Constituyente de Querétaro, no existe exposición de motivos en lo referente a la exención, ya que sólo se discutió en cuanto a lo relativo a monopolios y asociaciones de productores.

Debido a la expresa prohibición que se establecía en relación a la exención y la polémica que esto causaba, y debido a que diversas disposiciones ordinarias de carácter fiscal la establecían, se reformó por decreto del 2 de febrero de 1983 el Artículo 28 Constitucional, quedando como sigue: "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las practicas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de prohibición a la industria".

En la citada reforma, el legislador se vio en la necesidad de adecuar el ordenamiento y estructura de la Constitución, creando por un lado, nuevos instrumentos jurídicos y por otro, ordenando y actualizando las atribuciones que en mayor o menor medida limitaban el cumplimiento de los fines del Estado: además que, debido a la gran ambigüedad que originaba la redacción del citado precepto, el legislador ha intentado solucionar en definitiva este problema.

Ahora bien, de acuerdo a la reforma de referencia, será el legislador ordinario quien determine a través de las leyes respectivas el alcance y significado de dicho precepto, en particular en lo que a la exención se refiere.

Es necesario ahora indicar, los antecedentes que de la exención han existido, para poder derivar de ellos la evolución que

ésta figura ha tenido a través de la historia y delimitar su verdadera significación:

PRIMER ANTECEDENTE: Constitución Política de la Monarquía Española promulgada en Cádiz el día 19 de marzo de 1812.

Artículo 172.- Las restricciones de la autoridad del Rey son las siguientes:

Fracción IX: No puede el rey conceder privilegio exclusivo a persona ni corporación alguna.

Artículo 339.- "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno".

SEGUNDO ANTECEDENTE: Primer proyecto de Constitución Política de la República mexicana de fecha 25 de agosto de 1842.

Artículo 5.- Fracción XVII: Quedan abolidos todos los monopolios.

Artículo 79.- Corresponde al Congreso Nacional:

Fracción XXIV. Fomentar y proteger la industria nacional, concediendo exenciones y prohibiendo la importación de los artículos y efectos que se manufacturen o exploten en la República.

TERCER ANTECEDENTE: Segundo Proyecto de Constitución Política de la República mexicana de fecha 2 de noviembre de 1842.

Artículo 3.- Fracción IV. Queda prohibido todo privilegio para ejercer exclusivamente cualquier género de industria o comercio a excepción de los establecidos o de que se establecieron

en favor de los autores, introductores o perfeccionadores de algún arte u oficio.

Artículo 70.- Corresponde exclusivamente al Congreso Nacional:

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

CUARTO ANTECEDENTE: Comunicación de José María Lafragua a los gobiernos de los Estados con la que les remite el Estatuto Provisional de la República Mexicana de fecha 20 de mayo de 1856.

Octavo párrafo: Parte conducente. En esta sección (de Garantías Individuales)...se prohíben todos los monopolios, las distinciones, los privilegios perjudiciales, las penas degradantes y los préstamos forzosos.

QUINTO ANTECEDENTE: Dictamen y proyecto de la Constitución Política de la República Mexicana de fecha 16 de junio de 1856.

Artículo 20.- No habrá monopolios ni estancos de ninguna clase ni prohibiciones a título de protección a la industria.

SEXTO ANTECEDENTE: Constitución Política de la República Mexicana sancionada por el Congreso Constituyente del día 5 de febrero de 1857.

Artículo 28.- No habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase ni prohibiciones a título de protección a la industria.

SEPTIMO ANTECEDENTE: Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, de fecha 10 de abril de 1865.

Artículo 75.- Ninguna exención ni modificación de impuestos puede hacerse sino por una Ley.

De los antecedentes mencionados se advierte que existía una clara tendencia a la prohibición de monopolios, por un lado y por el otro, la prohibición de los privilegios exclusivos o indebidos.

El pensamiento de los legisladores de esa época estaba enfocado a prohibir los monopolios, ya que se consideraba que con la existencia de éstos se tendía a limitar la libertad de trabajo, industria y comercio y por consiguiente habrían de prohibirse también los privilegios, debido a que son un medio que provoca la instauración de monopolios y en todo caso, facilita su desarrollo.

En este sentido Salinas Arrambide menciona que: "el precepto surgió con el fin de evitar la creación de verdaderos privilegios; así como todo aquello que contribuyera una ventaja exclusiva e indebida a favor de una o varias personas, en perjuicio del interés general...tenemos la convicción de que el legislador constitucional no tenía una idea precisa de lo que es exención, ya que resulta claro que confunde, por lo demás peligrosamente, conceptos tan distintos como privilegio y exención".(47)

(47) Ob cit., pág. 191.

Para una mayor precisión y ubicación en el tema, a continuación se explican los conceptos de exención y privilegio:

PRIVILEGIO: dicho vocablo etimológicamente proviene del latín *privilegium*, que significa ventaja o exención especial o exclusiva que se concede a alguien. Mientras que, Pedro Salinas Arrambide conceptúa a dicho término como: "disposiciones excepcionales, no justificadas por un fin de utilidad pública estando, debido a ello excluida cualquier asimilación con las exenciones tributarias". (48)

Por su parte, Griziotti señala que " hay una profunda diferencia entre exención y privilegio. La exención se motiva y justifica o en el reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir... los privilegios, en cambio, se fundamenta únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva". (49)

Del análisis anterior, se desprende que la voluntad del legislador constitucional ha sido la de prohibir los privilegios fiscales que se escuden bajo la denominación de exenciones y no prohibir las exenciones tributarias que coadyuvan al logro de

(48) *Ibíd.*, pág. 192.

(49) Griziotti, *cit pos.*, Salinas Arrambide Pedro, *ob cit.*, pág 193.

ciertos objetivos constitucionales en beneficio del interés general.

Paralelamente a lo que establece el Artículo 28 Constitucional, la Ley reglamentaria de este numeral conocida como Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional en Materia de Monopolios, publicada en el Diario Oficial de la Federación en 1934, fija las condiciones y el alcance que originalmente se daba a la prohibición que establecía dicho precepto constitucional al establecer:

Artículo 13.- "Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados."

Artículo 14.- "No se considerarán exenciones de impuestos:

I.-Las primas a la exportación y los subsidios que se otorguen en los términos de los reglamentos de la presente Ley, a las asociaciones o a las Sociedades Cooperativas de Mexicanos que se organicen en los términos del párrafo cuarto del Artículo 28 Constitucional;

II.-Los subsidios y prerrogativas que se otorguen a las empresas de nacionales en los casos comprendidos en la fracción IV,

del Artículo 7 de la presente:

III.- Las franquicias y subsidios que se otorguen conforme a las disposiciones de carácter general para estimular la organización de empresarios y de consumidores o la racionalización de la producción; así como para la creación de industrias que por ser de necesidad imprescindible a la planeación de la economía del país, sean declaradas de utilidad nacional por decreto que expida el Ejecutivo Federal".

Como se observa, lo que la Ley de Monopolios define como exención, en realidad es el concepto de un verdadero privilegio tributario, confundiendo además la figura tributaria de la condonación con la exención y por otro lado el artículo 14 considera que no existe exención en algunos casos que técnicamente no son mas que exenciones.

En suma, si bien es cierto que existe un vacío legal, por cuanto a que ni la Ley de Monopolios, ni ningún otro ordenamiento legal establecen las bases jurídicas que permitan determinar el criterio que debe aplicar el legislador al establecer una exención; también lo es, que dentro del contexto de nuestra Constitución se pueden desprender los principios de justicia, igualdad, legalidad, proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva, que debe de tomar en cuenta el legislador ordinario, al momento de establecer alguna exención.

1.3 ARTICULO 31 FRACCION IV CONSTITUCIONAL.

La fracción IV del Artículo 31 Constitucional, es de capital importancia en nuestro Derecho Fiscal, pues fija las bases sobre las cuales descansa el sistema tributario, ya que establece: "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 tanto, para que un tributo sea válido constitucionalmente ha de estar orientado hacia la proporcionalidad y equidad, ya que sin la satisfacción de éstos principios el tributo y la exención estarían viciados de inconstitucionales.

Ahora bien, debido a la gran importancia de los términos equidad y proporcionalidad, es necesario delimitar lo que debe entenderse por cada expresión. Autores como Flores Zavala, Servando Garza y De la Garza consideran que los principios de proporcionalidad y equidad son términos redundantes y lo que el legislador constituyente realmente pretendió expresar fue que los tributos sean justos. Otros autores han seguido la postura de considerar que el término proporcional, no es un elemento estrictamente jurídico, sino que lo enfocan a la economicidad del impuesto.

Etimológicamente, el Diccionario de la Real Academia indica que el término proporción -del cual se deriva el adjetivo "proporcional" está delimitado de la siguiente forma: proporción.- (Del lat.- proportio, onis) disposición, con cosas relacionadas o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí. Por lo que hace a equidad -del cual se deriva el adjetivo "equitativa"- deriva (Del lat. aequitas, atis, de aequus, igual). Igualdad de ánimo. Bondad. templanza habitual; propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley. Justicia natural por oposición a la letra positiva. Moderación en el precio de las cosas que se compran, o en las condiciones que se estipulan para los contratos.

De lo anterior se desprende que desde un punto de vista etimológico ambos principios son distintos entre sí.

Por su parte, Mayolo Sánchez diferenciando a estos dos principios establece: " La proporcionalidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graben al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular. La equidad es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben

otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de progresividad". (50)

Para diferenciar a estos dos principios, se puede denotar la siguiente divergencia:

Mientras que la proporcionalidad atiende a la capacidad económica del contribuyente y a una correcta distribución de la carga fiscal entre las fuentes de la riqueza existentes en una Nación, la equidad se refiere a la igualdad de contribuciones ante la ley.

La Suprema Corte de Justicia, en cuanto al término proporcionalidad ha señalado lo siguiente:

" Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo de la Constitución de México, si se tienen en cuenta que la proporción impositiva esta en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación" (Informe del Presidente de la Suprema corte de Justicia

(50) Sánchez Hernández, Mayolo, ob cit., pág. 136.

de la Nación al determinar el año de 1969. Jurisprudencia. Sala Administrativa. Pág. 52).

Además, para corroborar el hecho de que los términos proporcionalidad y equidad se refieren a conceptos diferentes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto ha señalado:

"De acuerdo con el artículo 31. fracción IV, de la Carta Magna, para la validez de un impuesto constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y, tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. si falta todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fuesen convenientes, sino la facultad limitada por estos tres requisitos."(Jurisprudencia. Apéndice al tomo LXXVI, pág. 794).

Por lo que, se puede concluir que el concepto de proporcionalidad dentro del Derecho Fiscal Mexicano, atiende a los siguientes elementos:

a) La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.

b) Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.

c) Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma de equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que soporten dichos gravámenes.

Si bien, el principio de proporcionalidad es un elemento muy importante en la configuración de las contribuciones a los gastos públicos, no es el único ya que ha de estar orientado y complementado por otro principio de gran significación, como es el de equidad, con el fin de determinar si dicha contribución es justa, y en caso de serlo, en que medida. En este sentido, es en la propia constitución donde se encuentran plasmadas las exigencias y postulados de justicia, concretamente en el Artículo 123, fracción VI, primer párrafo de la Constitución señala: "los salarios mínimos que deberán disfrutar los trabajadores serán generales o profesionales" y la fracción VIII de dicho precepto establece: "el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento".

Resulta claro, que la proporcionalidad y equidad en las contribuciones, debe comenzar a valorarse o medirse una vez que se haya separado el salario mínimo que protege la Constitución, de los ingresos globales de las personas.

Para que una contribución sea equitativa, no basta con gravar el salario mínimo, sino también hay que tener en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente.

De lo anterior, se concluye que al establecer la Constitución en el Artículo 31 fracción IV, los términos proporcional y equitativo, y una vez desentrañado su significado se puede afirmar que por lo que hace al término de proporcionalidad, se basa dicho principio en la capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.

Aplicando los criterios anteriores a la figura de la exención, se puede establecer que, cuando el legislador tome en cuenta el principio de capacidad contributiva, al momento de otorgar una exención, como es el caso del mínimo de existencia o por razones de falta de capacidad contributiva, como por ejemplo lo que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 77 fracción I; en tales circunstancias, no se podrán considerar dichas normas que establezcan a la exención como contrarias al principio de proporcionalidad.

Por lo que hace a la equidad, si bien es cierto que este postulado resulta violado cuando la ley sujeta a contribuyentes colocados en la misma situación a tratamientos distintos generando así casos de desigualdad y de discriminación, también lo es que, al momento de señalarse una exención, para que ésta no viole dicho

principio será necesario que se fije, pero siempre enfocada a lograr esa igualdad de que habla la Constitución, ya que al momento de establecerse no debe ser con el fin de que a quien señale como exento obtenga más beneficios en comparación de los demás contribuyentes que se encuentran en la misma situación, sino que debe estar enfocada a colocarlas en un plano de igualdad.

2.- CRITERIOS JURISPRUDENCIALES ESTABLECIDOS RESPECTO A LA EXENCION.

En primer término, es menester dilucidar el concepto de jurisprudencia, como fuente formal del Derecho Fiscal Mexicano. Para tal efecto la doctrina le otorga dos acepciones, la primera de ellas la identifica como: "Ciencia del Derecho". Inclusive, dentro de ese contexto, Ulpiano la definió en los siguientes términos: " Jurisprudencia es la ciencia de las cosas divinas y humanas, el conocimiento de lo justo y de lo injusto".

En una segunda acepción, la que nos interesa como fuente formal del Derecho Fiscal, es definida como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores.

En este sentido, tal como lo señala la Ley de Amparo y el Código Fiscal de la Federación, puede emanar jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los Tribunales Colegiados de Circuito y de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Por lo que hace, a la jurisprudencia que emana de la Suprema Corte de Justicia, conforme a lo establecido por la Ley de Amparo, en su artículo 192, hay jurisprudencia cuando se dictan cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, en el mismo sentido, sobre asuntos análogos y sin importar el tiempo y que hayan sido aprobadas por lo menos por Catorce Ministros si se trata de jurisprudencia proveniente del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por Cuatro Ministros si se trata de jurisprudencia emanada de alguna de las Salas.

La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia funcionando en Pleno sobre interpretación de la Constitución, leyes, reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, es obligatoria tanto para ella como para las Salas que la componen, los Tribunales de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y judiciales del orden común de los Estados, Distrito Federal y Tribunales Administrativos y del Trabajo, locales o federales.

Por lo que hace a la Jurisprudencia que emana de los Tribunales Colegiados de Circuito y para la cual es necesario que

exista unanimidad de votos de los Magistrados que los integren y que son en número de tres por cada Tribunal; en este caso dicha jurisprudencia emanada de los Tribunales, es obligatoria para los tribunales unitarios, así como para los Juzgados de Distrito, Tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal y los administrativos y del trabajo, locales o federales.

Ahora bien, por cuanto hace a la jurisprudencia que emana del Tribunal Fiscal de la Federación se tiene que, con fundamento en los artículos 260 y 261 del Código Fiscal de la Federación, se establece jurisprudencia por la Sala Superior, en los siguientes casos:

a) Cuando haya contradicción de sentencias sustentadas por las Salas Regionales, la Sala Superior resolverá sobre la tesis que deba prevalecer.

b) Cuando las Salas Regionales sustenten un criterio distinto al de algún precedente, expresarán en la sentencia sus razones y enviarán a la Sala Superior copia de la misma para que resuelva el que debe prevalecer.

c) Cuando la Sala Superior sostenga la misma tesis al resolver los juicios con características especiales, previstas en el artículo 239 BIS, siempre que se sustente en 3 resoluciones no interrumpidas por otra en contrario.

La jurisprudencia así emanada, será obligatoria para el

Tribunal Fiscal de la Federación, siempre que se apegue a la jurisprudencia que, en su caso, hayan formado los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

La Sala Superior, una vez aprobada la tesis jurisprudencial, la síntesis y el rubro que corresponda, ordenará su publicación en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, señalando la numeración progresiva que le corresponda.

2.1. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha adoptado respecto a la exención varios criterios, para lo cual se seguirá un orden cronológico de esos diversos puntos de vista adoptados, y así observar el trato que a esta figura le ha dado la Corte.

EXENCION DE IMPUESTOS.- El artículo 28 constitucional prohíbe que en los Estados unidos Mexicanos haya exención de impuestos, por tanto, aun cuando con anterioridad a la vigencia de la Constitución, se gozara de tal prerrogativa, ésta desapareció al entrar en vigor la Constitución. (5a. Ep., T. VI, p.501. Amparo administrativo en revisión, "Gómez Hermanos", 15 de marzo de 1920. mayoría de 7 votos.)

EXENCION DE IMPUESTOS.- La exención de impuestos supone la concesión gratuita; pero no puede decirse que se exima a alguien del pago de contribuciones, cuando, a cambio de ellas, da alguna

cosa y se le ha exigido previamente, la ejecución de determinadas obras, en cumplimiento de un contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades. El artículo 28 constitucional que se refiere a la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos con perjuicio de otros, mas no puede decirse que exista tal exención cuando, a cambio de contribuciones, se otorga determinada prestación. (5a. Ep., T. VI. p. 728. Amparo administrativo en revisión, Cía. Abastecedora de Aguas de Mazatlán, 26 de abril de 1920, mayoría de 6 votos.)

EXENCION DE CONTRIBUCIONES.- La exención supone la liberación gratuita del pago de impuestos, lo que es un privilegio, pero cuando a cambio de esos impuestos se tienen que otorgar ciertas prestaciones, la exención no existe. (5a. E.T. XIV, p. 1045. Amparo administrativo en revisión, "Federico Zorrilla", S. en C., 22 de marzo de 1924, mayoría de 8 votos.)

EXENCION DE IMPUESTOS.- La prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse mas que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de intereses social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes, que tienen un carácter general. (5a. Ep., T. XVI, p. 451. Amparo administrativo en revisión, Ferrocarril Mexicano, S.A., 3 de marzo de 1925, mayoría de 8 votos.)

EXENCION Y REDUCCION DE IMPUESTOS.- la exención de impuestos a la cual se refiere el artículo 28 constitucional, prohibiéndola consiste en la declaración de que determinada persona o determinados bienes, no causan contribuciones; mas una reducción de impuestos hecha en los términos que establezca la ley respectiva, no puede considerarse exención de impuestos. (5a. Ep., T. XLIV, p. 1692, Amparo administrativo en revisión 4063/31. Mojica de Ortega Manuela, 26 de abril de 1935, unanimidad de 5 votos.)

EXENCION DE IMPUESTOS.- El artículo 28 constitucional prohíbe que en los Estados Unidos mexicanos haya exención de impuestos por tanto, aun cuando con anterioridad a la vigencia de constitución se gozará de tal prerrogativa ésta desapareció al entrar en vigor aquella, que, en su artículo 28, ha tratado de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza para impedir que unos sean favorecidos con perjuicio de otros; y el espíritu de ese Artículo, es no sólo evitar que en lo futuro se establezcan tales privilegios, sino acabar por completo con los ya existentes. (5a. Ep., T. XVIII, p. 1034, Amparo administrativo en revisión, Cia. de Tranvías del Comercio de la Barca S.A., 15 de mayo de 1926, mayoría de 7 votos.)

EXENCION DE IMPUESTOS.- EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICION.- VARIACION DEL CRITERIO DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. Los requisitos de proporcionalidad y equidad establecidos por el artículo 31 constitucional, fracción IV, lo refiere la disposición citada a las leyes, actos formal y materialmente legislativos y no

a las resoluciones administrativas, actos formal y materialmente administrativos; de ahí que el hecho de que las autoridades responsables emitan una resolución en sentido diverso al de otra u otras que con anterioridad hayan pronunciado no significa que se viole el precepto constitucional invocado. La equidad en la imposición, que implica la generalidad de las exenciones no nace de la repetición de criterios sustentados por las autoridades fiscales, sino de los términos de la ley que otorgue la liberación del deber de cumplir con la obligación tributaria. (6a. Ep. Vol. CXXIII, 3a. pt., p. 52. Amparo en revisión 6327/67, Ingenio de Mahuixtlán, S. de R. L. de C.V., 25 de julio de 1968, unanimidad de 4 votos Ponente: Jorge Infarritu.)

En la Jurisprudencia Núm. 55, visible en el apéndice 1917-1975. Primera parte. Pleno, la Suprema Corte dijo " Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su Reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que esta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas y no cuando la exención de impuestos se concede, considerando situaciones objetivas en que se refleja intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.

SEGURO SOCIAL, EXENCION DE IMPUESTOS EN FAVOR DEL INSTITUTO MEXICANO DEL.- Aunque las leyes fiscales de las entidades

federativas no contemplen la exención de impuestos en favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, como el artículo 243 de la ley que rige a este organismo si la prevé, los Estados deben respetarla en obediencia al principio contenido en el artículo 133 de la Constitución Federal, ya que la Ley del Seguro Social por ser federal es de mayor rango que aquellas. (Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. Amparo Directo 496/86. Instituto Mexicano del Seguro Social, 17 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Alfonso Alvarez Escoto. Secretaria: Esther Peña Peña.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LIMITES DE LA EXENCION EN FAVOR DE LAS INSTITUCIONES DE ENSEÑANZA.- La exención del impuesto al valor agregado, que en favor de las instituciones de enseñanza establece el artículo 15, fracción IV, de la de la ley que instituye ese impuesto, no puede ser aplicable en materia de cargas arancelarias, en virtud de que, lo que genera el pago o causación del mismo, es el hecho concreto de la introducción de objetos a territorio nacional, en tanto que, dicha exención comprende exclusivamente los servicios de docencia que prestan aquellas personas morales. (Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa. Amparo Directo 602/90. Universidad Iberoamericana, A.C. 13 de junio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

IMPUESTOS A LA IMPORTACION, EXENCION DE MERCANCIAS DESTINADAS A FINES CULTURALES, REQUISITOS PARA QUE OPERE.- El

artículo 46 de la Ley Aduanera establece en sus fracciones IX y X, que no se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada a territorio nacional de las mercancías destinadas a fines culturales, de enseñanza, en investigación o de servicio social que importen las instituciones de beneficencia, docentes o científicas no lucrativas mexicanas, siempre que se cumplan los requisitos que contempla la primera de las fracciones citadas, así como tampoco se cubrirá el gravamen por el material didáctico que reciban estudiantes inscritos en planteles del extranjero, por tanto, para que proceda dicha exención, debe probarse que la mercancía importada será destinada a cualquiera de los fines que contempla el precepto legal. (Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del primer circuito. Amparo Directo 1172/90. Almacenes Morales, S.A. 10 de diciembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario : Francisco de Jesús Arreola Chávez.

De la transcripción anterior, sobre los criterios más significativos que respecto a la exención han vertido tanto la Suprema Corte de Justicia, como los Tribunales Colegiados de Circuito, se puede observar que hay una tendencia clara en considerar a la figura en estudio como no permitida, basándose en lo que señalaba el artículo 28 Constitucional, que de manera expresa prohibía a la exención, y al respecto la jurisprudencia establecía que: con dicha prohibición lo que se trataba de evitar era la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos con perjuicio de otros.

También se confunde de manera clara a la figura de la exención con el privilegio, y se maneja de manera indistinta a las expresiones exención de impuestos y exención de contribuciones, siendo que, según lo establece el artículo 2o del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Dentro de esa serie de confusiones, existieron también criterios en los cuales de manera clara se señala que dicha prohibición se refería a los casos en que se tratara de favorecer intereses de determinada o determinadas personas considerándose, en tal caso, un verdadero privilegio y no cuando por razones de interés social o económico, se exceptuara de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes, que tienen un carácter general.

A partir de la reforma al artículo 28 constitucional, en lo referente a exención, el criterio vertido va enfocado a permitir que el legislador ordinario sea quien fije las bases para establecerla, ya que diversas disposiciones de carácter fiscal la contemplan, e incluso se puede afirmar que existen exenciones tanto a los impuestos, como a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, es decir, a todas las contribuciones.

2.2 TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

En relación a la exención el Tribunal Fiscal de la Federación, ha determinado lo siguiente:

ASISTENCIA PRIVADA.- LAS INSTITUCIONES DE ESTA CLASE ESTAN EXENTAS DEL PAGO DE DERECHOS ESTABLECIDOS EN LEYES DEL DISTRITO FEDERAL.- De conformidad con las reformas al artículo 7o. de la Ley de instituciones de Asistencia Privada, que entraron en vigor noventa días después de su publicación en el Diario Oficial el 23 de Diciembre de 1974, las instituciones que dicha ley regula están exentas del pago de los derechos que establezcan las Leyes del Distrito Federal y en consecuencia, no puede aplicárseles el artículo 422 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que no concede exenciones en el pago de los derechos de cooperación aún para los casos en que las leyes especiales establezcan la franquicia respectiva, toda vez que este texto entró en vigor el 1o. de enero de 1975, esto es con anterioridad a la del artículo 7o. de la ley mencionada en primer lugar, cuyo contenido por ser incompatible y posterior es el aplicable.(1224).Revisión No.320/77.- Resuelta en sesión de 5 de marzo de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí cerezo.- Secretario: Lic. Raúl A. Pallares Váldez. R.T.F. Año II, marzo-abril de 1980, p. 97.

EXENCION DE IMPUESTOS Y DERECHOS ESTATALES O MUNICIPALES.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO. NO ES CONTRIBUYENTE DE IMPUESTOS Y DERECHOS ESTATALES O MUNICIPALES.- Conforme al artículo 17 de la Ley Orgánica de la Universidad Nacional Autónoma de México, no estarán sujetos a ninguna clase de impuestos o derechos federales, locales o municipales los ingresos y los bienes propiedad de esta institución; en tal virtud, frente a esta disposición no puede aplicarse el artículo 593 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, pues no obstante que en este último precepto no se incluye a la Universidad Nacional Autónoma de México como beneficiaria de la exención del pago de derechos por servicio de agua, al determinar el artículo 17 de su Ley orgánica que no es contribuyente de impuestos y derechos federales, estatales o municipales, prevalece su aplicación sobre la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal que es local y general, por tener aquélla el carácter de federal y especial. (126) Revisión 3/75/6624/73.- Resuelta por mayoría de 8 votos, en sesión de 9 de mayo de 1979. (Jurisprudencia No. 22) R.T. F. Año No. 7 agosto de 1979, p.25.

BIENES PROPIEDAD DE EMPRESAS PRODUCTORAS Y DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELECTRICA.- DEBE PROBARSE QUE ESTAN DESTINADOS A LOS FINES DE LA INDUSTRIA. PARA ESTAR EXENTOS DE IMPUESTOS LOCALES.- A las personas que manifiesten encontrarse en una situación de excepción a la regla general, les corresponde la carga de la prueba; por ello las franquicias que tienen las empresas productoras y distribuidoras de energía eléctrica en los impuestos locales, se

considera dentro de este principio por tanto deberán acreditar que los bienes materia de la carga tributaria, están destinados a los fines de la industria eléctrica y forman parte del capital base de las tarifas. (1227) R. No. 108/75.- Resuelta el 4 de noviembre de 1975, por contra 4. R.T.F. Año XXXIX, 4o. Trimestre de 1975, p. 103.

EXENCIONES DE IMPUESTOS.- TERRENOS BALDIOS.- Los inmuebles adquiridos por trabajadores del Estado para su propia habitación estarán exentos de impuestos federales y del Distrito Federal conforme a los artículos 59 de la Ley del I.S.S.S.T.E. y 42 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, aunque se trate de un terreno baldío pues se refiera en forma general a inmuebles adquiridos sin exigir que estén construidos. (1231). Revisión 533/79.- Resolución de fecha 10 de enero de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Edmundo Plascencia Gutiérrez.- Secretario: Lic. Rafael Ibarra Gil. R.T.F. Año II, No. 10, enero -febrero de 1980. p.244.

IMPUESTOS SOBRE PRODUCTOS DEL CAPITAL.- NO SE ENCUENTRAN EXENTAS LAS INSTITUCIONES BANCARIAS EXTRANJERAS.- En los términos del artículo 154 de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, el Distrito Federal no puede gravar con otros impuestos distintos de los previstos por dicha ley, el capital ni las operaciones propias de las instituciones de crédito debiendo entenderse por estas, en los términos del propio ordenamiento las que en virtud de concesión del Estado forman parte

del sistema bancario nacional, con los múltiples derechos y obligaciones que se sigue de esa situación. Por consiguiente, no quedan comprendidas dentro de la hipótesis de la exención las instituciones bancarias extranjeras que sólo tengan alguna autorización parcial para operar e territorio nacional e incluso se encuentren registradas para fines fiscales. Consecuentemente, dichas instituciones si se encuentran gravadas por la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal con el impuesto sobre productos de capitales en los términos del artículo 322, fracción V. (1241) Revisión No. 1039/79.- Resuelta en sesión de 9 de diciembre de 1980, por unanimidad de 7 votos .- Magistrado Ponente: Edmundo Plascencia Gutiérrez.- Secretario: Lic. Rafael Ibarra Gil.

HACIENDA DEL DISTRITO FEDERAL. DERECHOS DE COOPERACION PARA OBRAS PUBLICAS. EXENCION EN FAVOR DE LAS EMPRESAS DE LA INDUSTRIA ELECTRICA.- El artículo 16 de la Ley Federal del Impuesto Sobre Producción e Introducción de Energía Eléctrica, debe ser interpretado en le sentido de que la franquicia que establece comprende toda prestación tributaria de carácter local, es decir, impuestos, derechos o cualquier otra independientemente del nombre que se le de habiendo quedado excluido de la potestad tributaria de esa industria, la prohibición alcanza a los derechos de cooperación, salvo el impuesto a la propiedad rústica que grava la tierra, pero no las mejoras de esta, según lo dispone expresamente el artículo 17 de la citada ley. (1245) C.S. entre 4135/63 y 3126/64.- Resuelta el 24 de marzo de 1965. R.T.F. Año XXXIX, 1965, p. 342.

COOPERACION PARA OBRAS PUBLICAS, DERECHOS DE. EXENCION EN FAVOR DE LAS EMPRESAS DE LA INDUSTRIA ELECTRICA.- El artículo 16 de la Ley Federal sobre Producción e Introducción de Energía Eléctrica debe ser interpretado en el sentido de que la franquicia que establece comprende todas las prestaciones tributarias de carácter local, es decir, impuestos, derechos o cualesquiera otra, independientemente del nombre que se les de y habiendo quedado excluidos de la potestad tributaria de los Estados, lo relativo al régimen tributario de esta industria la prohibición alcanza a los mencionados derechos de cooperación, salvo el impuesto a la propiedad urbana y rústica, pero no alas mejoras de ésta, según lo dispone expresamente el artículo 17 de la citada ley. (1246) C.S. entre 4135/63 y 3126/64.- Resuelta el 24 de marzo de 1965. R.T.F. Año XXIX, 1965. p. 19.

COOPERACION PARA OBRAS PUBLICAS, DERECHOS DE. EXENCION EN FAVOR DE LAS INSTITUCIONES DE ASISTENCIA PRIVADA DEL DISTRITO FEDERAL.- El artículo 7o. de la Ley de Instituciones de Asistencia Privada para el Distrito y Territorios Federales, debe ser interpretado en el sentido de que establece el mismo sistema de exención de impuestos, derechos o aprovechamientos, sean de carácter local o federal; y, en consecuencia, para que la exención deje de operar, es necesaria una declaración legislativa, expresa e indubitable, que no contiene el artículo 422 de la Ley de Hacienda del Departamento de Distrito Federal, en su texto vigente. (1247)C.S. entre 3211/64 y 5797/62.- Resuelta el 7 de julio de 1965. R.T.F. Año XXXIX, 1965, p.25.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EXENCION DE SU PAGO.- Si una sociedad demuestra ante la autoridad que se constituyó con fines científicos y que se destina la totalidad de sus ingresos a esos fines, se coloca en el supuesto de artículo 5 fracción III, inciso g) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y por tanto, se encuentra exenta del pago del impuesto (1050) Revisión No. 456/77. Resuelta en sesión de 18 de marzo de 1980, por unanimidad de 8 votos. Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez. Secretaría Lic. María Estela del Refugio Ferrer Mar. Gregor Poisot. R.T.F. Año II, No. 11, marzo-abril de 1980, p. 89.

De los criterios jurisprudenciales sostenidos por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en relación con la exención se puede establecer que, aun cuando la Constitución prohibía de manera expresa a la mencionada figura, ese tribunal resolvía en el sentido de considerarla como válida, ya que toma como permitidas a las exenciones que se establecen en diversas disposiciones ordinarias como son: La Ley de Instituciones de Asistencia Privada, Ley Orgánica de la Universidad Nacional Autónoma de México, Ley del I.S.S.S.T.E., Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, Ley general de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.- LA EXENCION EN DISPOSICIONES ORDINARIAS.

Una vez hecho el estudio de las exenciones, desde un

punto de vista doctrinal, legal y jurisprudencial, se procederá al estudio de algunas disposiciones fiscales, que contienen a la mencionada figura, tales como: El Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto al activo de las Empresas y Ley Federal de Derechos.

3.1. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En este ordenamiento se exponen las reglas generales de las leyes específicas impositivas, y por cuanto hace a la regulación de la figura de la exención se establece lo siguiente:

En su artículo 10. el Código Fiscal de la Federación hace referencia a la exención de que gozan los estados extranjeros al señalar: " los estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

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

El artículo 39, en su fracción I señala: "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I.- Condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo.

diferido o en parcialidades. cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en caso catástrofes sufrida por fenómenos metereológicos, plagas o epidemias".

De lo anterior se puede observar que, esta legislación solamente hace referencia de manera expresa a la exención concedida a los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, y deja abierta la posibilidad de que otras leyes fiscales la puedan establecer.

Asimismo, otorga al Ejecutivo facultad para que pueda otorgar exenciones, siempre que concurren ciertas circunstancias que afecten la situación económica del país y en casos de catástrofes, plagas o epidemias.

3.2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Este ordenamiento fiscal tiene por objeto gravar los rendimientos, los cuales se pueden conceptualizar como el producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo: para efectos impositivos se distingue entre la renta neta y renta bruta.

Respecto a la regulación de la exención, los siguientes artículos establecen:

El artículo 77 establece lo siguiente: " 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...

II.- las indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes 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...

IV.- los percibidos con motivo de reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, 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 por motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos...

VII.- La entrega de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores...

VIII.- Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas...

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...

XI.- las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario...

XII.- Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros:

a) los agentes diplomáticos.

e) los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.

XIII.- Los percibidos por gastos de representación y viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón...

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 de valor...

XVII.- Los provenientes de la enajenación de bienes muebles, excluyendo las partes sociales, los títulos de valor...no exceda de tres veces el salario mínimo general...

XVIII.- los provenientes de actividades agrícolas.

ganaderas, o silvícolas o pesqueras, siempre que no excedan en un año de calendario de veinte veces el salario mínimo general...

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...

XX.- los intereses recibidos por bonos y obligaciones que emitan instituciones de crédito internacionales, de las que forman parte del 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...

XXII.- Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados y por beneficiarios cuando ocurre el riesgo amparado por las pólizas contratadas...

XXIII.- Los que se reciban por herencia o legado.

XXIV.- los que reciban como donativos:

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 ...

XXV.- Los que se obtengan por concepto de loterías, rifas, sorteos o concursos...siempre que el valor de cada premio no exceda de \$500.00...

XXVI.- las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien que se trate...

XXVII.- Los percibidos en concepto de alimentos en los términos de ley.

XXVIII._ los que deriven de la enajenación de derechos parceleros de ejidatarios, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe sobre dicha parcela...".

Asimismo el artículo 80 hace mención a la exención que se otorga a quienes perciben un salario mínimo estableciendo:"... No se efectuarán retenciones a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente".

De lo señalado, se puede concluir que, la Ley del Impuesto sobre la renta en los casos más significativos que sobre a exenciones se refiere, lo que pretende establecer es un mínimo de capacidad contributiva sobre ciertos ingresos, así como lograr un trato igualitario en los siguientes rubros: de seguridad social, los que beneficien a los trabajadores, a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

3.3. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La Ley del Impuesto al Valor agregado, establece quienes son los sujetos pasivos de éste gravamen al señalar en su artículo 1o. lo siguiente: "Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios".

El mismo ordenamiento hace referencia a la exención en los siguientes artículos:

"Artículo 9.- No se pagarán impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

- I.- El suelo;
- II.- Casa habitación excepto hoteles;
- 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 empresas;
- V.- Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas...;
- VI.- Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas onzas troy;
- VII.- Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito...;
- VIII.- El oro, así como la joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales, cuyo contenido mínimo de dicho material sea el 80%.

Artículo 15.- No se pagará el impuesto por la prestación

de los siguientes servicios:

- III.- Los prestados en forma gratuita...;
- IV.- Los de enseñanza, que prestan los organismos descentralizados y los establecimientos de particulares...;
- V.- El transporte público de personas...;
- VI.- El transporte marítimo de bienes efectuado por personas no residentes en el país;
- IX.- El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte otorguen rentas vitalicias o pensiones...
- XIII.- Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada...

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

- II.- Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación...
- III.- Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.
- V.- Libros, periódicos y revistas.

Artículo 25.- No se pagará el impuesto al Valor Agregado en las importaciones siguientes:

- II.- Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.
- V.- Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones

oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente".

Se puede observar que, las exenciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado van enfocadas a los siguientes aspectos: comerciales, de servicio a la colectividad, culturales y de interés general.

3.4. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS.

Esta Ley tiene por objeto gravar las actividades de personas físicas con fines empresariales y a las personas morales residentes en México; por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación.

Por cuanto a exenciones se refiere, esta Ley en su Artículo 6o, antepenúltimo párrafo indica:

No se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años".

En principio de cuenta, tiene que señalarse que esta ley tiene como fin el gravar el activo de personas físicas, con actividad empresarial, o personas morales una vez que hayan pasado por un período preoperativo, es decir estarán exentas durante el término de dos años, a partir de su constitución o alta respectiva

ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo cual se puede considerar que lo que se pretende lograr con tal exención es que exista una igualdad en relación a las empresas ya constituidas o personas físicas que ya iniciaron actividades.

3.5. LEY FEDERAL DE DERECHOS.

La definición de derechos, es otorgada por el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 2o., fracción IV señala: Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

La Constitución en el artículo 28, primer párrafo, y su Ley Reglamentaria, sólo hacen mención a la exención de impuestos, mientras que, la Ley Federal de Derechos establece diversas disposiciones que contienen exenciones, entre las cuales se encuentran las siguientes:

SECCION PRIMERA.
Servicios Migratorios.

"Artículo 17.- No se pagarán los derechos a que se refiere esta sección los extranjeros cuando el tipo de trabajo a realizar tenga por remuneración el salario mínimo o ingresos de menor cuantía al mismo.

SECCION SEGUNDA.
Servicios Consulares.

Artículo 24.- No se pagarán derechos por los siguientes servicios consulares:

III.- Los que soliciten indigentes y pensionados mexicanos para justificar su situación legal en el país en que residan, la de su familia y sus bienes para su repatriación.

SECCION TERCERA
Servicios Aduaneros.

Artículo 45.- Se pagarán derechos de almacenaje por las siguientes mercancías:

I.- Las destinadas a la Administración Pública Centralizada, y a los poderes legislativo y judicial federales.

II.- Las que pertenezcan a embajadas y consulados extranjeros, o a sus funcionarios acreditados en el país, siempre que exista reciprocidad, así como las pertenecientes a organismos internacionales de los que México sea miembro y a sus funcionarios.

III.- Los mensajes y efectos personales pertenecientes a funcionarios de las misiones diplomáticas y consular nacionales.

acreditados en el extranjero; así como, a los organismos internacionales de nacionalidad mexicana de los que el país forme parte.

La exención que establece este precepto se aplicará únicamente durante el plazo de tres meses en los casos de las fracciones I, II, y III...

CAPITULO VII
De la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos.
SECCION SEGUNDA
Sanidad Fitopecuaria

Artículo 86.-No se pagarán los derechos por los Servicios a que esta sección se refiere, en los siguientes supuestos:

- I.-Casos de emergencia nacional.
- II.- Causas de interés público.
- III.- Lugares en donde exista personal adscrito las 24 horas del día.
- IV.- Por el cumplimiento de disposiciones especiales, tendientes a proteger la sanidad fitopecuaria del país.

SECCION TERCERA.
Servicios Técnicos Forestales.

Artículo 90.- Por los servicios que preste la Secretaría de Agricultura Y recursos hidráulicos en forma ocasional a las áreas forestales, instalaciones o centros de consumo forestales, los usuarios pagarán derechos conforme a los presupuestos que para tal efecto formule dicha Secretaría.

No se pagarán estos derechos por los servicios ocasionales que la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos preste a los aprovechamientos en pequeña escala con fines domésticos y los destinados a obras de beneficio colectivo.

SECCION CUARTA

Servicios que presta la Comisión Intersecretarial para el Control del Proceso y Uso de Plaguicidas, Fertilizantes y Sustancias Tóxicas.

Artículo 90-D Por la expedición de permisos para la importación de plaguicidas, fertilizantes y sustancias tóxicas, se pagará el derecho de permisos para la importación conforme a la cuota \$179,705.51 180,000.00

No se pagarán los derechos a que se refiere este Artículo, en los siguientes casos.

I.- Cuando sean solicitadas por instituciones educativas en el país reconocidas oficialmente para investigación.

II.- Cuando lo soliciten la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios para las campañas fitozoosanitarias, sanitarias o ecológicas.

CAPITULO IX

De la secretaría de Desarrollo Urbano y Ecología

SECCION SEGUNDA.

De la Zona Marítimo Terrestre.

Artículo 174.- Por el otorgamiento de concesiones, autorizaciones o prórroga de concesiones para el uso o goce de la zona federal marítimo-terrestre, terrenos ganados al mar o a cualquier otro depósito que se forme con aguas marítimas, se pagará

anualmente el derecho de concesión de inmuebles federales, conforme a la cuota de \$130.586.00 131.000.00

No se pagará el derecho a que se refiere este Artículo cuando el uso o goce de la zona federal se destine para actividades acuicolas es especies reservadas.

TITULO II
DE LOS DERECHOS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES
DEL DOMINIO PUBLICO.
CAPITULO VIII
Agua

Artículo 224.- No se pagará el derecho a que se refiere este Capítulo, en los siguientes casos:

I.- Por la extracción o derivación de aguas nacionales que realicen personas físicas dedicadas a actividades agropecuarias para satisfacer las necesidades domésticas y de abrevadero, siempre que el uso o aprovechamiento se realice por medios manuales sin desviar las aguas de su cauce natural.

II.- Por el Uso o aprovechamiento de aguas residuales, cuando se deje de usar o aprovechar agua distinta a esta en la misma proporción o cuando provengan directamente de colectores de áreas urbanas o industriales.

III.- Por las aguas que broten o aparezcan en el laboreo de las minas, o que provengan del desagüe de estas, siempre y cuando no se utilicen en la explotación, aprovechamiento o beneficio de las minas o en el servicio doméstico del personal empleado en las mismas o para uso industrial o doméstico de terceros.

IV.- Por usos agropecuarios, incluyendo a los Distritos

y unidades de riego, así como a las juntas de agua, con excepción de las usadas en la agroindustria.

V.- Por las aguas que regresen a su fuente original, o sean extraídas del subsuelo y vertidas a fuentes superficiales, siempre que tengan el certificado de la Comisión Nacional del agua...

Las personas físicas y morales que estén exentas en los términos del presente Artículo y que realicen usos o aprovechamientos diferentes a estos, deberán de medir los volúmenes y pagar los derechos respectivos en los términos del presente Capítulo".

De las exenciones que establece la Ley Federal de Derechos, se puede afirmar de manera general, que las mismas se establecen por los siguientes fines: enfocadas a los servicios que necesita el Estado, a los casos en que pudiera haber una afectación del interés general o de emergencia nacional, los derechos derivados de actividades agropecuarias, algunos servicios consulares, en atención a la falta de capacidad contributiva, por parte de las personas a quien se otorga, o bien, por la calidad de extranjeros, en caso de reciprocidad.

CONCLUSIONES.

Por lo anteriormente expuesto y analizado se llega a las siguientes conclusiones:

PRIMERA.-El empleo de la figura de la exención, como la liberación del pago de tributos a aquellas personas que ya lo cubrían, en diversas disposiciones de carácter fiscal a lo largo de la historia ha sido con fines económicas o sociales, como un medio de justicia social que persigue el Estado.

SEGUNDA.- De la reforma llevada a cabo a la Constitución en su artículo 28, primer párrafo, en relación con la exención se puede determinar que, si bien es cierto que en un inicio se establecía la prohibición a dicha figura, también lo es que, a partir de dicha reforma se condiciona su establecimiento a lo que determine el legislador ordinario.

TERCERA.- El poder de desgravar es simétrico con el poder de desgravar, ya que una consecuencia inevitable de gravar es la potestad o poder de eximir de la carga tributaria.

CUARTA.- El presupuesto de hecho exento, es la fuente mediata de la exención, que una vez configurado o realizado en la vida real, provoca un efecto concreto, que es el de exentar.

QUINTA.- El término de exención se puede definir como: el

presupuesto de hecho que establece la norma, mediante el cual se libera del cumplimiento de determinada obligación, a las situaciones o sujetos que establece, impidiendo que nazca la obligación tributaria; teniendo como finalidad el logro de fines económicos o sociales.

SEXTA.- No se pueden confundir los términos exención y privilegio, debido a que los fines que se persiguen son diferentes, por lo que hace a la exención ésta se motiva en la falta de capacidad contributiva o en los fines de interés general que se pretenden lograr con su establecimiento; en tanto que, el privilegio, se establece de manera arbitraria en beneficio de una persona o personas en particular.

SEPTIMA.- La exención y la no sujeción son dos figuras jurídicas diferentes, ya que por lo que hace a la exención, esta se encuentra vinculada al hecho imponible, mientras que, en la no sujeción, no ocurre esto.

OCTAVA.- Las características de la exención son: que se presenta dentro del marco de la relación tributaria y tiene que estar expresamente señalada en la ley e interpretarse de manera estricta, así como aplicarse a los casos que coincidan con los señalados en el presupuesto del hecho exento.

NOVENA.- Con la figura de la exención, no se quebranta el principio de generalidad, en virtud de que, lo que se logra con

ella es que se de un trato igual en las diferentes manifestaciones de capacidad económica.

DECIMA.- La figura de la exención cumple con lo que señala nuestro artículo 13 constitucional, cuando se establece en una ley, que tiene las características de ser general, abstracta e impersonal y su aplicación es para el futuro a todos los casos a los que previene.

UNDECIMA.- La exención cumple con los principios de proporcionalidad y equidad que señala el artículo 31 constitucional, fracción IV, siempre y cuando el legislador tome en cuenta el principio de capacidad contributiva y de un trato igual a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación; al momento de establecer la exención.

DUODECIMA.- De las diversas disposiciones que contienen a la exención, se puede desprender que los fines que se persiguen con la misma son económicos, políticos, sociales, y culturales.

DECIMOTERCERA.- Si bien es cierto que no existe un ordenamiento legal que establezca las bases jurídicas que permitan determinar el criterio que debe aplicar el legislador al establecer una exención, también lo es, que dentro del contexto de nuestra constitución se pueden desprender los principios de justicia, igualdad, legalidad, proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva, que debe tomar en cuenta el legislador, al momento de establecer alguna exención.

DECIMOCUARTA.- Es necesario que el legislador haga una distinción por cuanto a impuestos y contribuciones se refiere. puesto que la Constitución en su artículo 28 y su Ley Reglamentaria hacen mención al término exención de impuestos, cuando debieran referirse al término contribución, ya que éste engloba a el impuesto, y demás contribuciones que de manera expresa contienen exenciones.

DECIMOQUINTA.- La Ley Orgánica del artículo 28 constitucional en Materia de Monopolios, resulta ya obsoleta, por cuanto a lo que indica su artículo 13, puesto que en primer lugar el término que señala de exención, más bien se apega a lo que es un privilegio y en segundo lugar confunde los términos exención y condonación.

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

- AHUMADA, Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas. Vol. I Edit. Assandri. Córdoba 1948. 328 pags.
- ANDREOZZI, Manuel. Derecho Tributario Argentino. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires 1951. 364 pags.
- ARILLA VILA, Manuel. Derecho Fiscal y Económico de la Empresa. Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1981. 385 pags.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 8a. Ed. Editorial Themis. S. A. de C.V. México 1983. 484 pags.
- ARROYO BELTRAN, Guillermo. Derecho y Finanzas. Edit. Jus, S.A. México 1959. 261 pags.
- BURGOA LLANO, Ignacio. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. México 1985. 540 pags.
- CORTINA, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Edit. Porrúa, S.A. México 1977. 230 pags.
- DE JUANO, Manuel P. Bases Constitucionales del Régimen tributario Argentino. Ed. Universidad Nacional del Litoral, Santa fe, República de Argentina 1961. 222 pags.
- DE BUJANDA, Sainz. Estudios de Derecho Financiero. T. III. Instituto de estudios Políticos. Madrid 1963. 690 Pags.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 2a. Ed. Editorial Pac, S.A. México 1986. 209 pags.
- ESCRICHE, Joaquin. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia. T. I. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1979.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. Estudios de Hacienda Pública. 3a. Ed. Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda. España 1978. 842 pags.

- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 30a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1993. 521 pags.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 39a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1988. 444 pags.
- GARZA, Sergio Francisco De La. Derecho Financiero Mexicano. 17a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1992. 1025 pags.
- GUIANNINI A.D. Instituciones de Derecho tributario. (Traducción y Estudio Preliminar por Sainz de Bujanda). Edit. de Derecho Financiero. Madrid 1957. 604 pags.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. Vol. I. 7a. Ed. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1987. 380 pags.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985. México 1985. 324 pags.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. 10a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1991. 354 pags.
- PEREZ DE AYALA, Jose Luis. Derecho Tributario. T. I Editoriales de Derecho Reunidas. S.A. Madrid 1978.
- PORRAS Y LOPEZ, Armando. Derecho Fiscal. Edit. Porrúa, S.A. México 1967. 237 pags.
- PSIQUERAS BAUTISTA, Jose Antonio. Duración de las Exenciones y Derechos Adquiridos. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. España 1979. 363 pags.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Edit. Harla. S.A. DE C.V. México 1985. 266 pags.
- SALINAS ARRAMBIDE, Pedro. La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Varios Vol. XII. México 1990. 383 pags.

SANCHEZ HERNANDEZ. Mayolo. Derecho Tributario. 2a. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1988. 892 pags.

SERVANDO J. GARZA. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Editorial Cultura, T.G., S.A. México 1949. 206 pags.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ed. Depalma. Buenos Aires. Argentina 1980. 250 pags.

YANEZ RUIZ, MANUEL. El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política. T. I y II. Talleres de Estampillas y Valores. México 1958.

L E G I S L A C I O N .

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 10a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. de C. V. México 1993.

Código Fiscal de la Federación. 4a. Ed. Editorial Trillas. México 1992.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. 4a. ed. Editorial Trillas. México 1992.

Ley del Impuesto al Activo de las Empresas. 4a. Ed. Editorial Trillas. México 1992.

Ley del Impuesto al valor Agregado. 4a. Ed. Editorial Trillas. México 1992.