



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ARAGON

LA EXENCION Y LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES

EN MATERIA TRIBUTARIA

T E S I S QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

JOSE LUIS DE LA ROSA GUERRERO

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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:

Gracias Señor, por la dicha infinita que me has dado al permitir realizar mi sueño tantas veces anhelado, pero gracias sobre todo porque has puesto en mi camino a los Pastores que han sabido guiar mis pasos.

A MIS PADRES:

Lauro e Isabel

Porque con su gran esfuerzo, y sus ejemplos de humildad, honradez, trabajo y responsabilidad, me han dado la oportunidad de concluir una carrera profesional, siendo para mí el mayor legado, les doy mi más sincero y especial agradecimiento con todo el amor que les profesa un hijo.

A MI ABUELITA:

Por su incansable lucha por vivir, y por las grandes satisfacciones que a todos nos ha dado, le brindo este pequeño tributo.

A MIS HERMANOS:

Bernardo, Jesús y Guillermo

**Para que continemos juntos por la vida
para orgullo y satisfacción de nuestros
Padres.**

AL LIC. JUAN JOSE VIEYRA:

**Como un ejemplo de superación constante
en la vida, y por su gran disposición para
dirigir el presente trabajo, reciba la más
grande admiración y el más profundo
agradecimiento.**

Al Lic. Rufino Rodríguez Jiménez:

**Por todas las facilidades otorgadas, para
cumplir con el presente estudio.**

Al Lic. Luis Enrique Cervantes Villa:

Por su gran insistencia en verme titulado.

A la Lic. Alma Alicia Ramírez Ponce:

**Por el apoyo incondicional que me brindó
para la realización de este trabajo.**

A Angélica:

***Por el amor, el apoyo y la confianza que
en todo momento me ha brindado.***

A mis Amigos:

***Humberto, Víctor, Julio César, Alvaro,
Francisco, Bernardo, José Luis C, Antonio,
Alejandro y Gustavo***

***Mi especial agradecimiento a todas las
Instituciones educativas que forjan el futuro
de nuestro País.***

LA EXENCION Y LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

LAS EXENCIONES EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO

	pág
1. Concepto de exención	4
2. El Tributo y la Exención de Impuestos	5
3. Fin del Estado y la Exención de Impuestos	12
4. El artículo 13 de la Ley Reglamentaria del artículo 28 Constitucional	15

CAPITULO II

LAS EXENCIONES DE IMPUESTOS

1. Elementos de las exenciones de impuestos	20
1.1. Sujeto Pasivo	21
1.2. Sujeto Activo	23
1.3. Objeto de la Obligación	26
2. Clasificación de las exenciones de impuestos	29
2.1. Objetivas y Subjetivas	30
2.2. Permanentes y Transitorias	35
2.3. Absolutas y Relativas	37
2.4. Distributivas	38
2.5. Con fines sociales	39

CAPITULO III
LOS IMPUESTOS EN MEXICO

	pág
1. Definición de Impuesto	41
2. Teoría sobre el Impuesto	44
3. Elementos Constitutivos del Impuesto	49
3.1. Sujeto Activo	50
3.2. Sujeto Pasivo	54
3.3. Capacidad Contributiva	60
3.4. Hecho Generador	63
4.- Clasificación de los Impuestos	66
4.1. Clasificación Tradicional	66
4.2. Directos e Indirectos	67
4.3. Reales y Personales	67
4.4. Objetivos y Subjetivos	68
4.5. Especiales o Analíticos	68
4.6. Generales o Sintéticos	69

CAPITULO IV

**CONTENIDO, ALCANCE E INTERPRETACION EN MATERIA
TRIBUTARIA DEL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL**

1. Constitucionalidad o Inconstitucionalidad de las exenciones	70
2. Alcance de las exenciones de impuestos en el Derecho Fiscal Mexicano	75
3. Tesis sustentadas por la Suprema Corte de Justicia en materia de exenciones. Nuestra Opinión.	83 89
4. La necesidad de reformar el párrafo primero del artículo 28 Constitucional	92
CONCLUSIONES	92
BIBLIOGRAFIA	94

INTRODUCCION

El tema que presentamos a continuación ha sido materia de distintos debates entre dos corrientes doctrinales que han expuesto sus ideas para considerar a la exención de impuestos, primero como constitucionales, como benéficas para el desarrollo económico, político y social de un pueblo, y segundo, aquella corriente que no acepta en ningún momento la constitucionalidad de dichas exenciones, sino más bien y al contrario de lo expuesto con antelación, proporcionan una visión diferente a la anterior, atendiendo principalmente al contenido gramatical que el precepto constitucional enuncia.

Es indudable que estas doctrinas siempre se han encontrado, y debatido sus posturas, defendiendo cada una sus razones, pero nunca, ninguna de las dos doctrinas señala el punto desde sus raíces, sus discusiones sólo son superficiales, someras, es por ello que nos atrevemos a exponer el siguiente trabajo con la idea de brindarle al lector un punto de vista diferente a los doctrinas tradicionales, tomando desde luego elementos de las corrientes citadas que consideramos importantes para el desarrollo del tema.

De ésta manera, hablaremos primeramente de las exenciones en el Derecho Fiscal Mexicano, el papel que juegan en el desarrollo económico de un país, así como la adopción que le ha dado el Estado, al considerarlo un mecanismo fundamental y pretender su justificación en nuestro sistema tributario.

Hablaremos también de una figura que sin el nacimiento de ésta, no podríamos hablar de la exención, una figura tan importante como lo es el tributo, a cuyas particularidades y generalidades se asocian otras como lo son los derechos, las contribuciones y los impuestos, que son elementos indispensables para que un Estado pueda cumplir con sus fines encomendados.

La figura de la exención posee algunos elementos que son indispensables para su nacimiento, además del tributo cuenta con sujetos que entablan una relación jurídica tributaria y que la falta de alguno de ellos impediría el nacimiento de ésta.

Así, el Estado, atendiendo a diversas circunstancias que en el presente estudio desarrollaremos, considera conveniente otorgar exenciones a un determinado grupo de sujetos que en condiciones normales estarían obligadas al pago de sus impuestos respectivos. Para ello, las leyes secundarias expresan bajo que circunstancias se otorgan exenciones, dando así origen a la clasificación de éstas.

Hemos dicho y lo reiteramos que los impuestos son de gran trascendencia en cualquier pueblo que pretenda vivir en sociedad. Por ello, presentamos un capítulo especial de estos así como sus elementos que lo integran y la clasificación que lo constituyen.

El tema consiste principalmente en analizar la Constitucionalidad ó Inconstitucionalidad de las exenciones de impuestos tomando en consideración como lo dijimos anteriormente las ideas expuestas por las diversas corrientes, y proporcionando la propia, atendiendo al alcance que de dicho precepto quiso darle el Constituyente de 1917 al plasmar por primera ocasión la frase "ni exención de impuestos" que hasta nuestros días es materia de controversia.

Sin embargo, y esto sucede en la mayoría de los países del mundo, en muchas ocasiones el intérprete de una norma, va más allá de la intención del texto legal, es decir, por diversas circunstancias la Corte se ve "obligada" a realizar una interpretación contraria ó sin descubrir realmente el significado de la norma.

En base a lo anterior, hemos de realizar con todo el respeto que nuestro máximo órgano interpretador nos merece, una breve crítica a algunas tesis sustentadas por la Corte que en algunas ocasiones resultan hasta contradictorias.

Nuestro cometido, al realizar el presente trabajo, será el pronunciamiento por una reforma al artículo que estudiaremos, y adecuarlo a las circunstancias actuales del país de igual manera como se ha hecho con otros preceptos Constitucionales.

CAPITULO I

LA EXENCION EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO

1.- CONCEPTO DE EXENCION

El diccionario de la real academia de la lengua española define la exención como: "El efecto de eximir, libertad que uno goza para eximirse de alguna obligación".

Ahora bien, en su sentido etimológico diremos que eximir significa relevar del cumplimiento de una obligación, dispensar el acatamiento de una regla. La exención en su acepción jurídica evoca la misma idea, la remisión, el perdón, la condonación referidas en materia tributaria, mejor dicho constituyen una excepción a la regla general impositiva por virtud de la cual no se exige el crédito fiscal.

Analizar los diversos conceptos que establecen los tratadistas, sería un tanto redundante ya que la mayoría de ellos se ha basado en el sentido etimológico de la misma palabra por lo que nosotros estableceremos como concepto de exención, una vez estudiados los criterios señalados, de la siguiente manera: "La exención es un privilegio que surge por situaciones de carácter social, económico y político, liberando temporalmente a un determinado grupo de personas físicas o morales llamadas contribuyentes del pago de créditos fiscales exigibles para los demás".

Indiscutiblemente diremos que la exención como una excepción a la regla constituye un privilegio otorgado por el Estado para satisfacer situaciones concretas en lugares determinados. Esto quiere decir, y como lo explicaremos en el transcurso del presente trabajo, el Estado de acuerdo a la facultad impositiva que posee considera conveniente exentar de determinados impuestos a un grupo de individuos que de una u otra manera apoyará al Estado para el desarrollo del país, generando nuevas fuentes de empleo y a largo plazo la generación de impuestos a favor del Estado.

Nuestro estudio no comprende la historia de las exenciones en México ya que como es sabido éstas han existido aún antes de la conquista y sabemos de antemano que solo se aplicaban exenciones a aquellas personas que estuvieran más cerca de las autoridades gubernamentales; sólo podemos decir que las mismas surgen cuando nace la figura del tributo, figura que estudiaremos a continuación no sin antes dejar de mencionar que el problema de las exenciones a nuestro juicio ha tenido como lo expresamos en nuestra definición anterior una finalidad fundamentalmente económica favoreciendo en muchos casos a los particulares y al propio Estado, adquiriendo tal problema en nuestro medio una gran importancia dada la prohibición establecida en el artículo 28 Constitucional.

2. EL TRIBUTO Y LA EXENCION DE IMPUESTOS

Una vez definido el concepto de exención nos ocuparemos ahora de una figura que siempre precederá a la anterior, nos referimos al tributo.

Efectivamente por significar la exención de impuestos un privilegio a los contribuyentes del pago de las normas de carácter impositivo, las relaciones entre exención y tributo son por esencia de naturaleza muy íntima.

El ámbito de vigencia de la exención principia exactamente en donde termina el ámbito de vigencia del tributo, y aún cuando aquellos impongan derogaciones a los principios que consigna el tributo, es precisamente por eso que ambos fenómenos son inseparables, pues la exención está condicionada al nacimiento del tributo.

Pero, ¿qué es el tributo?, ¿es lo mismo tributo que impuesto?. Para contestar estas interrogantes es preciso dar una definición de lo que es el tributo y aunque en nuestro Código Fiscal no existe una definición del mismo, estudiaremos la aportada por el maestro Alfonso Cortina quien acertadamente nos dice que: "el tributo es la imposición unilateral y coactiva basada siempre en actos regla; es decir en leyes generales impersonales y permanentes".¹

De esta definición se desprende la facultad que tiene el Estado para fijar los tributos ya que de una forma unilateral el mismo ente jurídico establece los mecanismos para hacerse llegar recursos y de una manera coactiva como lo fundamenta la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por lo que se refiere a la segunda parte de la definición, el autor de una manera clara nos enuncia que dichos tributos deben estar establecidos en leyes generales, y es que, basados en el principio de "*nullum tributum sine lege*" nos da lugar a pensar en un principio auténtico de legalidad ya que ningún gravamen podrá recabarse sino está previsto por la Ley de Ingresos o por una ley posterior a ella, y menos aún, el Estado no podrá exigir pago alguno a los particulares si la obligación de hacerlo no se encuentra expresamente contenido en la ley.

Al referimos al segundo cuestionamiento planteado, podremos decir que el tributo o contribución es el género, y el impuesto, la tasa o derechos así como las contribuciones especiales forman la especie. Esto quiere decir que dentro del ámbito del tributo o contribución encontramos dos tipos de las segundas, las primeras llamadas contribuciones obligatorias que son las enunciadas anteriormente, y las contribuciones voluntarias las cuales no entrarán en el presente estudio, ya que en éstas no aparece la figura de la exención.

¹ CORTINA, Alfonso.- Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Ed. Porrúa, México, 1977 p. 16

Sin pretender adentrarnos en demasía en las contribuciones obligatorias, daremos una breve explicación de las tasas o derechos y de las contribuciones especiales, dejando a los impuestos para un capítulo posterior.

De esta manera hablaremos primeramente de los derechos o tasas:

El artículo segundo fracción IV del Código Fiscal de la Federación define los derechos como "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. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".

De la anterior definición que nos proporciona nuestro Código Tributario podemos señalar que para que el Estado pueda exigir el pago del derecho o tasa, debe estar establecida en una ley cuando el particular haga uso o se aproveche de los bienes del dominio público de la federación los cuales se encuentran señalados en el artículo 2º de la Ley General de Bienes Nacionales.

Cuando el Estado actúa en sus funciones de derecho público, quiere decir que va a proporcionar al particular los servicios derivados de los bienes del dominio de la federación, y es que al proporcionar éste los servicios, se garantiza en teoría el buen manejo de dichas prestaciones.

Una vez establecida la relación entre Estado y el sujeto que solicita el servicio, el derecho o tasa, mismo que deberá ser divisible, es decir que pueda ser cuantificado por el Estado para la aplicación del importe del derecho el cual deberá ser proporcional y equitativo como lo señala la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Otro de los requisitos fundamentales para que surja esta figura es que dichos servicios debe prestarlos la administración activa de la Federación, y es que, justo es que el sujeto que reciba un servicio contribuya, sino en la totalidad del pago, si en buena medida de este ya que dichos recursos serán para satisfacer el

presupuesto de la administración activa del Estado según lo establecido por la fracción VII del artículo 73 Constitucional; por eso decimos que el derecho o tasa solo nacerá cuando se haya recibido un servicio a través de una Secretaría o Departamento del Estado y no por organismos o empresas de participación estatal en las que se ha delegado la prestación de un servicio público por cuanto que los ingresos que éstas perciben no se destinan a cubrir los gastos públicos.

Al igual que cualquier tributo, surge la obligatoriedad de parte del sujeto que solicita el servicio de enterarlo al Estado, esto no quiere decir que si el solicitante ha requerido de un servicio lo pague voluntariamente pues el aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación y el pago de su precio son dos momentos distintos, como lo señala el maestro Margáin Manautou: " Aceptar que el pago de los derechos es voluntario por las circunstancias de que si el particular no desea cubrir ninguna cantidad por ese concepto, le basta abstenerse de hacer uso de los servicios o aprovechamientos de los bienes ".²

Sin lugar a dudas este cuestionamiento también es aplicable al impuesto ya que sino se quiere ser sujeto de una obligación tributaria basta abstenerse de realizar la conducta determinada por la ley.

Cuando el Estado en sus funciones de derecho público presta un servicio el cual debe ser sufragado por el beneficiario surge de éste la obligación de pagarlos; pero por el solo hecho de demandar un servicio o un bien no impone la obligación de pagarlo, es por ello que no coincidimos con lo que establece el segundo párrafo del artículo 3º de la Ley Federal de Derechos que señala: " El pago de los derechos que establece esta ley deberá hacerse por el contribuyente previamente a la prestación de los servicios, salvo los casos en que expresamente se señale que sea posterior o cuando se trate de servicios que sean de utilización obligatoria ".

De esta manera podemos concluir que los derechos o tasas son una contraprestación de un servicio público particular como es el caso de la expedición de un pasaporte, el registro de alguna propiedad, el servicio de agua etc. que surge cuando el Estado ejerce el monopolio sobre el servicio, por ejemplo el servicio de telégrafos o cuando se da la prestación de los servicios, estén o no monopolizados siempre y cuando dicho servicio sea solicitado o provocado por un particular y sea prestado por la administración activa del Estado.

Sin intención de comprometernos en la última clase de tributo que estudiaremos en este capítulo, vamos a hablar ahora de una figura de reciente creación en nuestra legislación, ya que hasta antes de 1985, no se encontraba reglamentada en ninguna ley de carácter fiscal y que nuestro código de la materia adoptó en su artículo 2º Fracción III, pero no como el género si no como la especie, es decir, hablaremos de las contribuciones especiales aún cuando el referido código define a las contribuciones por mejoras.

Esta clase de tributo ha sido llamado de diferentes maneras tales como, impuestos especiales, impuestos de plusvalía, etc; pero nosotros compartimos la definición dada por el maestro Margáin Manautou al decir que las contribuciones especiales son: " Una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general que los benefició o los beneficia en forma específica".³

En este tributo, el particular no solicita la realización de una obra determinada pero si se ve beneficiado con la construcción de la misma, por ello es importante mencionar que el particular no paga al Estado por la obra realizada o por el servicio prestado, si no lo que realmente paga es el beneficio obtenido por la obra ejecutada; son obras de carácter general que benefician a un determinado grupo de personas las cuales son las obligadas a cubrir este tributo.

Pero no siempre el Estado lleva a cabo una obra que, beneficiando a un grupo de personas, exija el cumplimiento del pago, si no que, por la especial naturaleza de la obra realizada, el pago se exige a los usuarios de dicha construcción como por ejemplo la creación de un aeropuerto, o de un mercado que aunque benefician directamente a los vecinos de ese lugar no están obligados al pago.

También se da el caso, que en nuestros tiempos es materia de todos los días realizar obras de vialidad que permitan el mejor desarrollo de la ciudad, pues bien en este tipo de obras que benefician a toda la ciudadanía, sería injusto que el Estado pretenda cobrar a los vecinos del área el importe de la obra pues es claro expresar que los ingresos que recibe la administración activa del Estado son para sufragar si no en su totalidad, si la mayor parte de los gastos que la obra generó.

Esta contribución al igual que todos los tributos deben estar establecidos en una ley y tratándose de servicios solo se cubrirán los que estén expresamente determinados en la misma. En consecuencia, esta contribución solo es pagada por el particular que tiene un beneficio directo o mediato, ya que es posible la distribución del costo de la obra porque se conoce quienes son los más beneficiados con ella.

Ejemplo clásico de la contribución especial es la llamada contribución de mejora misma que el Código Fiscal define en su artículo 2º, III párrafo como: "contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas".

Esta figura, especie de la contribución especial es aplicada en la construcción o ampliación de carreteras, caminos, avenidas, calles, jardines, en la urbanización de las vías públicas como pavimentación alumbrado atarjeas, etc.

Por su parte la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal dispone que " las contribuciones de mejoras son las establecidas en esta ley, a cargo de personas que se benefician en forma especial por las obras públicas proporcionadas por el Departamento del D.F., (art. 1º), así mismo el artículo 46, define 3 clases de contribuciones de mejora a saber.

I.- Las de beneficio local que comprende las obras públicas relacionadas con calles, aceras, alumbrado público, alcantarillado, agua potable y obras de ornato que se realicen frente a los inmuebles.

II.- Las de beneficio zonal, obras públicas que beneficien de una manera especial a un sector de la población del D.F., aún cuando el beneficio también sea para el resto de la población.

III.- Las de beneficio mixto que comprenden las obras públicas en avenidas, plazas y parques públicos que beneficien a los inmuebles colindantes y a los que se encuentren en zona de beneficio.

De lo anterior podemos desprender que las contribuciones por mejora tienen un ámbito geográfico de aplicación ya que el legislador establece hasta que área alcanzan los beneficios de la obra, y que dicho pago por parte del particular servirá al Estado para erogar los adeudos que el Gobierno presente por la ejecución de las obras.

Para finalizar este rubro, consideramos oportuno hacer unas diferencias entre la tasa o derecho y la contribución especial. En este sentido diremos que la tasa o derecho se exige en la prestación de servicios públicos particulares y la contribución especial se exige en la prestación de servicios públicos generales divisibles; el derecho paga a cambio de un servicio y la contribución especial paga por un beneficio obtenido; la tasa o derecho es proporcional al costo del servicio mientras que la contribución especial es proporcional al beneficio obtenido.

Sin lugar a dudas podemos afirmar que sin la existencia de normas impositivas no sería posible entender la exención de impuestos, y menos aún tener vida en un sistema impositivo considerando la importancia de estas en el desarrollo económico de nuestro país, atendiendo a las necesidades que el mismo requiere.

3. FIN DEL ESTADO Y LA EXENCION DE IMPUESTO

El Estado moderno se ha visto precisado a valorizar la exención de impuesto por los cambios que ha sufrido a través de su desarrollo económico y social, como medio directo o mediato al servicio del mismo para la realización de sus fines,

Analizaremos en este doble aspecto la exención de impuestos:

Como medio directo al servicio del Estado, la exención implica contribución para la satisfacción inmediata de necesidades colectivas originadas generalmente en desigualdades de carácter preponderantemente económico.

Su establecimiento se inspira en principios evidentemente sociales, que pretenden tener en cuanto sea posible la no afectación impositiva de las esferas sociales económicamente débiles.

Este aspecto lo podemos ejemplificar claramente con el Decreto que condona y exime el pago de las contribuciones federales que se indican y otorga facilidades administrativas a los contribuyentes en diversos municipios del estado de Chiapas, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de Enero de 1994 el cual establece que en virtud del conflicto armado surgido el primero de enero del mismo año varios municipios se vieron afectados alterando sensiblemente la actividad privada y económica de los habitantes de dicha área. En consecuencia y a fin de lograr en el menor tiempo posible la normalización de la vida económica en la región afectada, se expidió el mencionado decreto que a continuación presentamos:

ARTICULO PRIMERO.- Se condona el pago del impuesto sobre la renta causado por los meses de enero a junio de 1994, a los contribuyentes que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado en los términos del primer párrafo del artículo 78 de la ley del impuesto sobre la renta, provenientes de personas que tengan su domicilio fiscal o algún establecimiento en los municipios que comprende la región afectada que se precisa en el artículo 4º del presente decreto y siempre que el servicio por el que se paguen los ingresos se preste en esa región. Lo anterior sin perjuicio del derecho que tienen dichos contribuyentes de percibir cantidades en efectivo por concepto del crédito al salario a que se refiere la ley citada.

ARTICULO SEGUNDO.- Por el ejercicio fiscal de 1994 se exime el pago del impuesto al activo a los contribuyentes que tienen su domicilio fiscal o algún establecimiento en la región afectada, respecto de los activos ubicados en dicha región que haya tenido el contribuyente con anterioridad a la entrada en vigor del presente decreto. Para estos efectos el impuesto al activo para 1994, se calculará sin adicionar el valor de los activos antes citados y sin deducir las deudas relacionadas con las mismas.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo podrán disminuir los pagos provisionales del impuesto al activo que les corresponda pagar en el ejercicio fiscal de 1994, en la proporción que represente el valor de los activos ubicados en la región afectada que haya tenido el contribuyente al 31 de Diciembre de 1993, respecto del total de activos del contribuyente a esa misma fecha.

Lo previsto en este artículo también será aplicable a los contribuyentes que hayan optado por pagar el impuesto al activo en los términos del artículo 5-A de la ley del impuesto al activo. Estos contribuyentes deberán calcular el impuesto a su cargo para el ejercicio de 1996, sin considerar la exención a que se refiere el presente artículo.

ARTICULO TERCERO.- Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en la región afectada podrán presentar las declaraciones y realizar los pagos relativos a impuestos federales a su cargo o en su carácter de retenedor, que estén obligados a efectuar en el período comprendido de enero a junio de 1994, a más tardar el 31 de julio del mismo año, sin actualización, recargos y sanciones.

ARTICULO CUARTO.- Para los efectos del presente decreto, la región afectada comprende los municipios de Altamirano, Ocosingo, San Cristóbal de las Casas, Comitán de Domínguez, Las Margaritas, La Independencia, El Bosque, Chamula, Huixtlán, Chanal, Oxchuc, Tenejapa, Simojovel, Huitiupán, Jitotal, Yajalón, Teopisca, Palenque, Chilón, Pueblo nuevo Solistahuacán, y San Juan Cancún del estado de Chiapas.

Asimismo, se considera para los efectos del presente decreto que los contribuyentes tienen su domicilio fiscal en la región afectada cuando así lo hayan manifestado a las autoridades fiscales con anterioridad a la entrada en vigor del presente decreto.

ARTICULO QUINTO.- Para el ejercicio fiscal de 1994, se exime totalmente el pago del derecho por la expedición de la autorización por la que se otorga la calidad migratoria de no inmigrante a que se refiere el artículo 8 fracción II de la ley federal de derechos, a los choferes u operadores de vehículos de transporte de carga que se internen en el país con el único objeto de cargar o descargar mercancías en el recinto de la Aduana de Ciudad Hidalgo, en el estado de Chiapas.

Como podemos apreciar este tipo de exenciones no solo sirven para mejorar las condiciones económicas de los contribuyentes de esa región, sino que lleva en sí un trasfondo político en virtud de que dicho movimiento armado surge a raíz de la pobreza extrema que en esa entidad existe mientras que el gobierno federal pretende aliviar las condiciones de vida de tales contribuyentes otorgando las presentes exenciones y condonaciones a ese grupo determinado, no tomando en consideración lo establecido por nuestra carta suprema que de acuerdo con el

artículo 28 constitucional en los Estados Unidos Mexicanos, están prohibidas las exenciones por lo que al pretender aliviar un problema se ha encontrado con que su disposición es inconstitucional lo cual discutiremos más adelante.

Como medio mediato la exención coopera también en la consecución del fin del Estado, mediante el establecimiento de disposiciones que fomentan o favorezcan la realización de ciertos actos de los particulares que se consideran idóneos para obtener el beneficio público que constituye una condición para la satisfacción de las necesidades, cuyo cumplimiento exige el bien común; inversiones en industrias consideradas como nuevas o necesarias o en aquellas de carácter social, culturales, científicas etc.

La exención aquí comprendida, es un medio indirecto al servicio del Estado en cuanto a que su establecimiento no pretenda dar satisfacción inmediata a las necesidades de carácter público, sino simplemente crear un medio propicio para ciertas actividades que el Estado juzga apropiadas, necesarias o convenientes para la satisfacción de las necesidades colectivas.

Es evidente pensar que las exenciones de impuestos constituyen un medio para el Estado por el cual ofrece alternativas y estímulos en los diversos factores que determinan la condición económica del país; no queremos decir con ello que por el hecho de que el gobierno otorgue exenciones, éstas sean constitucionales, pues si bien constituyen una ventaja para el contribuyente, también lo es que estas son inconstitucionales en virtud de lo que determina nuestra Carta Magna.

4. EL ARTICULO 13 DE LA LEY REGLAMENTARIA DEL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL

Nuestro tema de estudio se basa fundamentalmente en el primer párrafo del artículo 28 constitucional el cual a la letra dice: "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos...".

Este precepto apareció por primera vez en la Constitución de 1917, misma que al presentarse a la aprobación del Congreso constituyente, la comisión de constitución emitió el dictamen respectivo en la sesión del martes 16 de enero el cual en sus dos párrafos consigno: " En el mismo proyecto se indica que con toda severidad la ley castigará toda concentración que se pretenda hacer en una o pocas manos de los artículos de consumo necesarios con objeto de alcanzar el alza inmoderada de los precios. Continúa el citado artículo prohibiendo todo lo que tienda de manera palmaria a establecer monopolios en nuestro país o a conceder una ventaja exclusiva e indebida a favor de una o varias personas con grave perjuicio del público en general o de determinada clase social " .⁴

El precepto de referencia fue aprobado en los términos propuestos por la Comisión, sin que las iniciativas que fueron presentadas relativas a adiciones o reformas se hubieran referido en forma alguna a la prohibición exencionista de impuestos, por lo que se infiere que en los términos que se plasmó en la Constitución se tuvo muy en cuenta el factor de importancia para los intereses nacionales.

De lo que hasta ahora hemos escrito, podemos decir que el constituyente del 17 consideró que la prohibición exenciones introducida a través del artículo 28 constitucional, se encontraba estipulado en forma absoluta, restrictiva y terminante sin ser materia de discusión alguna, por lo que consideramos que lo establecido en el artículo materia de estudio no concede margen alguno que haga posible una interpretación ampliatoria.

Sin embargo esto no fue así para el legislador ordinario de 1934, ya que el 31 de Agosto de ese mismo año se publica en el Diario Oficial de la Federación La Ley Orgánica del artículo 28 Constitucional, el cual en su artículo 13 propiamente establece: " Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados " .

4. PALAVACINI F. Félix. Historia de la Constitución 1917, Textos Universitarios, México, 1969 p. 44

Al examinar el contenido gramatical del precepto que se alude y que ha quedado transcrito, causa verdadera extrañeza el que se modifique en forma tan trascendental lo preceptuado por la constitución a través de su artículo 28 , basta hacer notar la sencilla distinción llevada a cabo al reconocerse que únicamente existirá exención de impuestos cuando se dispense del pago de los mismos a una persona determinada en forma particular, o bien cuando privativamente se condonen los impuestos ya causados, en cuyo caso también estaremos dentro de la singularidad del sujeto pasivo que estudiaremos en el siguiente capítulo.

A través del precepto en cuestión, se ha borrado de una manera inminente y total lo que en forma tan clara y concisa aparece consagrada en nuestro máximo ordenamiento dando lugar a la creación de una figura jurídica de hecho válida y existente en la actualidad, pero de derecho impregnada de inconstitucional. Así es como se ha originado el nacimiento de la permisión de exenciones impositivas reales concedidas en forma general a toda una categoría de personas presumiéndose que con apego en tal concepto no se violan los principios de uniformidad y generalidad en la imposición que se contiene en la propia Constitución

Resulta criticable desde todos los puntos de vista la interpretación del legislador ordinario consignado en el artículo 13 de la Ley Reglamentaria del artículo 28 de la constitución, pronunciandonos en definitiva en completo desacuerdo con la misma; es inaceptable que un ordenamiento legal jerárquicamente inferior haga permisible la adición de un concepto que no se contiene en el superior, más aún si este es el que ha dado lugar al nacimiento de aquel y lo rige en todos sus postulados. Es innegable que el artículo 13 ha venido a adicionar el texto constitucional en su artículo 28 estableciendo facultades que éste prohíbe en forma tajante y absoluta sin establecer distinción alguno, si la inexistencia de exenciones impositivas debe ser individual, privativa o general, y donde la ley máxima no distingue, el interprete ordinario no debe de distinguir

Otra crítica importante y que consideramos oportuno señalar es la que hace el profesor Margáin Manautou al referirse al multicitado artículo 13, que expresa lo siguiente: "si se considera que hay exención cuando se releva total o parcialmente a una persona o grupo de personas determinadas de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes, se hace la siguiente pregunta ¿y

cuándo se releva total o parcialmente a una persona o grupo de personas que se encuentran colocados en la misma situación, que nombre se le puede dar a esa eliminación?⁵

En esta observación coincidimos toda vez que al expresar el referido artículo que se considera que hay exención quiere decir que cuando se otorgan en situaciones distintas reciben otro nombre; por ello es, y compartimos la opinión comentada al referirse que el texto correcto del artículo 13 sería " Se considera que hay exención inconstitucional cuando se releva total o parcialmente...".

Al tratar de demostrar la inconstitucionalidad de las exenciones realmente existentes, no pretendemos en forma alguna el procurar la desaparición de las mismas sino al contrario, el contribuir a través del propio criterio a darle los visos de legalidad que deben contener, tomando en consideración que dada la situación económica y social de nuestro país resulta a todas luces beneficioso el fomentarlas sin que esto venga a significar que en todo tiempo resulte conveniente la existencia de tales exenciones.

Cabe destacar que ésta ley fue abrogada por la Ley Federal de Competencia Económica, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de Diciembre de 1992, y entró en vigor a los 180 días de su publicación.

Pero ésta ley en nada vino a resolver la problemática que estamos analizando, porque si bien, la ley abrogada establecía bajo que circunstancias se consideraban las exenciones de impuestos, la actual no tomó en cuenta lo anterior y no hace mención alguna en lo que respecta al tema de exención, ya que solo se basa a los aspectos relativos a los monopolios y las prácticas monopólicas, creando una enorme laguna en lo correspondiente al tema de la exención, si tomamos en consideración que la adición al artículo 28 de 1983, establece que quedan prohibidas las exenciones en los términos que fijen las leyes.

5 MARGAIN MANAUTOU, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, U.A. San Luis, México 1967 p.85

Luego entonces cabe preguntarnos, ¿a cuáles leyes se refiere?, porque las disposiciones que estudiaremos a continuación no proporcionan de ninguna manera el procedimiento de las exenciones que están prohibidas.

En consecuencia, creemos que se debió de haber tomado en cuenta la crítica del profesor Manautou al abrogado artículo 13 de la ley citada para tratar de subsanar el error cometido, y no omitir por completo un ordenamiento de gran importancia en nuestro sistema tributario.

CAPITULO I I

LAS EXENCIONES DE IMPUESTOS

1. ELEMENTOS DE LAS EXENCIONES DE IMPUESTOS

Una vez definido el concepto de exención, vamos en este capítulo a hablar de los elementos que en ella participan no sin antes hacer un breve análisis sobre el concepto en general.

La palabra exención puede usarse en dos sentidos; uno amplio y otro estricto. Lato sensu se aplica a toda regla que tiene una excepción. Estricto sensu designa de un modo exclusivo el principio de la excepción para la regla jurídica a quien se dirige.

De este modo tenemos que en términos generales, la exención constituye el género, y la exención referida a los impuestos, derechos, aprovechamientos o multas constituyen la especie. Por lo tanto, la exención en sentido amplio implica la dispensa o relevo del cumplimiento de una obligación, pues tal remisión puede referirse no solo al campo del derecho en sus distintas materias; civil, penal, procesal etc, si no que también puede referirse a las normas morales, éticas o convencionalismos sociales.

La exención de impuestos.- El momento en que precisamente nace la exención de impuestos, acontece solamente cuando la obligación impositiva ha nacido y por ende se ha hecho exigible al causante por haber realizado éste, los supuestos establecidos por la norma en la ley impositiva como hecho generador de un crédito fiscal y el pago de tal crédito es dispensado o relevado, mejor dicho cuando una persona realiza un acto o hecho en el cual se manifiestan los presupuestos de la norma impositiva, nace el crédito fiscal y concomitante la obligación de pagar tal crédito; pero acontece en determinados casos que la ley tomando en consideración diversas circunstancias especiales que prevalecen en un momento y lugar determinados exime de dicho pago.

1.1. SUJETO PASIVO

Uno de los elementos que indiscutiblemente más se benefician con las exenciones es el sujeto pasivo o también llamado sujeto exento cuando el sujeto activo ha determinado una exención.

Se trata pues que en cierto momento el sujeto que ordinariamente está obligado al pago de un crédito fiscal exigible para los demás éste no lo lleva a cabo en virtud de que el Estado por diversas circunstancias a las que ya nos referimos con anterioridad generan la exención, lo pone en ventaja entre los demás que deberán cumplir su obligación fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación haciendo referencia al sujeto exento ha dicho que éste es toda persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de causante pero no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en situaciones de privilegio.

A la luz de lo que observamos en el presente trabajo, resulta criticable la definición otorgada por nuestro máximo órgano interpretador de la ley, pues al

hacer mención al término privilegio viola uno de los principios constitucionales que es el de igualdad ya que en sentido estricto privilegio significa gracia o prerrogativa que concede el superior, exceptuando o libertando a uno de una carga o gravamen, o concediéndole una exención de que no gozan otros. Ese tema lo analizaremos en capítulos posteriores por lo que no hay que olvidar lo que ahora hemos estudiado incluyendo el concepto "privilegio".

Ahora bien, para que el sujeto pasivo tenga cavida en este precepto debe existir lógicamente una relación tributaria entre el sujeto activo que tiene la obligación de exigir un crédito y el sujeto pasivo quien debe enterar al Estado, en virtud de que éste ha generado un hecho que está previsto en la ley y que tiene la obligación de cubrir, pero como lo expresamos anteriormente el sujeto activo por diversas circunstancias libera al sujeto pasivo de la obligación tributaria que en condiciones normales deberían de ser cubiertas.

Consideramos oportuno a fin de ampliar lo anterior, mencionar nuevamente el decreto del 21 de enero de 1994, que condona y exime del pago de contribuciones federales a un grupo determinado de habitantes de los diversos municipios en el Estado de Chiapas, a raíz del conflicto armado surgido el 1º de enero del mismo año y que enuncia cuales son las regiones afectadas, así como los contribuyentes que quedaron exentos del pago del impuesto sobre la renta y del impuesto al activo en el ejercicio fiscal de 1994.

Es importante señalar que la figura del sujeto pasivo (sujeto exento), solo nacerá cuando se cumpla con lo establecido por la norma fiscal, es decir que la ley considere ese hecho generador obligatorio para todos los sujetos. Por ello es conveniente hacer una aclaración sobre el empleo de la exención y la no sujeción. El termino exención como ya nos referimos, significa que una determinada obligación tributaria perfecta en todos sus elementos, no nace, no se produce frente a un determinado sujeto por declaración expresa de la ley, pues de no ser así dicha obligación surgirá. En cambio el término no sujeción, significa que la obligación tributaria no nace porque no concurren algún o algunos elementos necesarios para que así sea. Tampoco debemos confundirlo con el sujeto que no

sea gravado o no causante el cual estudiaremos al hablar de la capacidad contributiva, mientras tanto presentamos a continuación una ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que define y distingue los anteriores sujetos.

"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 encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es cuando se realiza el hecho generador del crédito. "No causante "lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal". *Sujeto exento* "es la persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en situaciones de privilegio o franquicia".

Semanario Judicial de la Federación, V Época, Tomo CI p.1285 y VI Época volúmen CXXXVIII, Segunda Parte p. 25

1.2. SUJETO ACTIVO

Cuando la persona realiza un acto o hecho el cual es capaz de generar un crédito fiscal, nace la relación jurídica entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyente) en la que aquel tiene el derecho de exigir el pago del crédito fiscal nacido y éste la obligación de pagar tal crédito, pero el Estado con la facultad soberana que posee la exceptúa de dicho pago.

En efecto, el Estado como sujeto activo de la relación tributaria tiene la facultad de exceptuar del pago de un crédito a un grupo de personas que se encuentran en condiciones desiguales ante los demás. Esta posición es muy clara cuando el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación expresa lo siguiente: "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 casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias ”.

Esta situación la presentamos en el capítulo anterior cuando nos referimos a los fines del Estado y la exención de impuestos y más concretamente en el multicitado decreto del 21 de enero de 1994.

De lo anterior podemos desprender que el Estado (Sujeto activo), de acuerdo a su poder soberano que posee esta dotado de la potestad tributaria no solo para imponer los impuestos que juzgue convenientes si no también de eximir, regular o condonar el pago de esos impuestos, limitar el objeto, elegir el tipo de tarifa, etc. Pero de esta situación que de hecho se presenta, no coincidimos con lo preceptuado por el artículo 39 del Código Fiscal, pues en primer término resulta redundante establecer que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá ..., Si bien entendido es que toda regla es general y que no existe la aplicación de leyes privativas; por otra parte se contraponen la fracción I del referido artículo con lo que se encontraba establecido en el numeral 13 de la ley reglamentaria del artículo 28 constitucional, pues al referirse a la exención no señala que ésta se presenta cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de los causante en igualdad de circunstancias o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados, entonces si la exención se considera para una determinada persona ¿A qué se refiere lo preceptuado en el código fiscal al hablar de una generalidad?. Creemos en este sentido que el artículo 13 de la ley reglamentaria debió de precisar a este tipo de exenciones como inconstitucionales si es que quería poner en regla de derecho las demás disposiciones que hablan sobre el particular.

El Estado como sujeto activo de las exenciones de impuestos surgirá por diversas circunstancias económicas, políticas y sociales que se presenten en el país en un tiempo y lugar determinado para favorecer con ello los intereses, en primer término de las personas afectadas y en segundo lugar las condiciones políticas y sociales que prevalezcan en esa entidad.

Pero que pasa si los Estados y municipios otorgan exenciones, ¿estarán facultado para ello?. En este sentido la Constitución federal no hace una distribución de las fuentes tributarias entre los diversos sujetos activos, por ello se dice que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación, Estados y Municipios.

Lo mismo ocurre al hablar de las exenciones ya que el segundo párrafo de la fracción IV, del artículo 115 constitucional, señala los alcances y limitaciones que tiene los Estados para otorgar exenciones y establece : " Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a y c (servicios públicos de agua potable y alcantarillado y limpia) 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 física o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones ".

Consecuentemente, diremos que los Estados si están facultados para otorgar exenciones que no entren en lo establecido en el precepto señalado y siempre que no se traten de impuestos o contribuciones de carácter federal; el municipio como no cuenta con economía propia, no puede otorgar exenciones a los contribuyentes que en dicho lugar resida.

1.3. OBJETO DE LA OBLIGACION

Nos hemos referido hasta el momento a la relación tributaria que existe entre el Estado (Sujeto Activo) y las personas físicas o morales (Sujeto Pasivo) en orden de la primera de exigir un crédito fiscal y del segundo de cubrir dicha obligación tributaria; pero ¿qué es la obligación tributaria?, ¿cuál es el objeto de la obligación?

Para dar respuesta a nuestras interrogantes debemos entender primero que existe una gran relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, la existencia de un crédito fiscal y la exención del mismo, ya que dicha exención solo existirá aún cuando no obstante que se realiza para el sujeto el hecho imponible, la ley lo exceptúa del pago tomando en consideración las circunstancias que intervienen para conceder la exención.

A fin de comprender con mayor precisión su contenido y alcance de la obligación tributaria, es menester señalar la diferencia que existe entre esta como obligación de carácter público y las obligaciones que se presentan en derecho privado. Para proceder a lo anterior, analizaremos las diferencias emitidas por el Maestro Margáin Manautou:

- a) La obligación tributaria siempre será de derecho público, la obligación del derecho privado en ciertos casos se ve supeditada para su cumplimiento a normas de derecho público.

- b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación de derecho privado puede derivar de un contrato de la ley, el acto jurídico unilateral, etc.

- c) En la obligación tributaria el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación de derecho privado el acreedor puede ser un particular o una entidad.

d) En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del derecho privado.

e) En la obligación tributaria el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación de derecho privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

f) La obligación tributaria siendo de dar sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie en la obligación de dar en derecho privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o servicios.

g) La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos ; la obligación del derecho privado no.

h) La obligación tributaria solo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación de derecho privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo el deudor como en el acto jurídico unilateral o bien de la ley como la patria potestad o la tutela legítima,

i) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo, en la obligación del derecho privado dicho tercero no adquiere para si responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.⁶

Una vez enunciadas las diferencias que existen entre la obligación tributaria y la obligación de derecho privado, estamos en condiciones de establecer una definición del primer precepto para señalar que la misma es: " La relación jurídica existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, por medio del cual el primero exige al segundo el cumplimiento de una prestación en dinero y excepcionalmente en especie ".

6. MARGAIN MANAUTOU, Emilio Introducción al Estudio... Ob cit p.245

Ahora bien, resulta común en nuestra legislación, que muchos tratadistas confunden la relación tributaria con la obligación tributaria asignándoles inclusive el mismo concepto siendo que en la realidad son dos cuestiones totalmente distintas. En efecto, puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación misma, es decir, existen personas que cuando se dedican a ciertas actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal surge de el una relación de carácter tributaria entre el Estado y el sujeto pasivo. Sin embargo, la obligación tributaria no se produce en virtud de que el sujeto pasivo ha operado con números rojos desde sus inicios y decide finalmente cerrar su empresa. La relación tributaria se presentó pero no así la obligación.

También existe el caso que, entre los contribuyentes con exención relativa las cuales estudiaremos más adelante y el Estado, existen relaciones tributarias y sin embargo mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de tributar.

En consecuencia, debemos distinguir que la relación tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto activo y el sujeto pasivo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria, y la obligación tributaria debemos entenderla como la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo cuyo pago extingue dicha obligación.

Siguiendo con nuestros cuestionamientos planteados en el presente punto, vamos a dar respuesta a nuestra segunda interrogante, relativa a saber cual es el objeto de la obligación, para lo cual diremos en primera instancia que ésta es un acto que al ser realizado, hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador de crédito fiscal, en consecuencia la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

Para conocer la esencia de cual es el objeto de la obligación tributaria diremos que ésta se encuentra en la ley. Es decir, toda ley tributaria bien sea que establezca un impuesto, una contribución especial o una tasa debe señalar en sus primeros preceptos cual es su objeto, que es lo que va a gravar. Por regla general en el título de toda ley se expresa ese objeto, por ejemplo la ley del impuesto a la producción del petróleo, ley del impuesto al consumo de la energía eléctrica, ley del impuesto al valor agregado, etc., pero al establecer lo que está gravando nos está diciendo que no grava la cosa, el bien o el establecimiento sino los actos o hechos relacionados con los mismos por lo que al gravar lo relativo a su producción y/o tratamiento está señalando como objeto de obligación tributaria un acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario.

De lo anterior podemos desprender entonces que el verdadero objeto de la obligación tributaria tiene su fundamento constitucional en el artículo 31 fracción IV que establece como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En éste sentido diremos que el objeto de la obligación tributaria constitucional es el genero y el objeto de la obligación establecido en leyes secundarias es la especie.

2. CLASIFICACION DE LAS EXENCIONES

En el preanálisis del presente rubro, nos hemos de referir a las diversas clases de exenciones que existen, tomando en cuenta para ello la clasificación proporcionada por el Maestro Manuel Andreozzi por considerarla la más completa y que ha sido estudiada por diversos tratadistas mexicanos.

Así las exenciones se clasifican en:

- a) Objetivas y Subjetivas
- b) Permanentes y Transitorias
- c) Absolutas y Relativas
- d) Distributivas
- e) Con fines sociales

2.1. EXENCIONES OBJETIVAS Y SUBJETIVAS

El Estado para eximir de impuestos toma en consideración diversas circunstancias que unas veces se refieren al objeto mismo del impuesto, es decir que las causas que intervienen en este caso son inherentes al objeto, o bien como el celebre tratadista Dino Jarach lo expresa: " Las exenciones objetivas, son hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición, o sea del hecho imposición, o sea del hecho imponible y que el legislador excluye de la imposición "⁷

Ejemplificando la definición presentada por Jarach, las exenciones objetivas las vamos a encontrar en nuestra legislación en dos ordenamientos que en nuestra vida financiera son indispensables; La ley del Impuesto al Valor Agregado y La Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Así, el artículo 9 en todas sus fracciones de la ley del impuesto al valor agregado expresa lo siguiente:

⁷ ANDREOZZI, Manuel. Derecho Tributario Argentino, Buenos Aires, Tipografía, Ed. Argentina 1951, p. 9

⁸ JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires 2ª ed. 1969 p. 205

Artículo 9.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I. El suelo

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

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

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

V. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos, o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

VII Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito con excepción de certificados de deposito de bienes, cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto.

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

Asimismo el artículo 20 de la referida ley señala:

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

I. (Derogado)

II..Inmuebles destinados o utilizados para casa habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.

III. Fincas destinadas o utilizadas solo a fines agrícolas o ganaderas.

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

V. Libros , periódicos y revistas.

Por su parte la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 77 fracción XV lo siguiente:

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

Fracción 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.

Cabe aclarar que la exención no es una simple liberación total o parcial de la obligación tributaria, pues si lo estableceríamos de esa manera nos confundiríamos con otros preceptos que son totalmente distintos a aquel como es el caso de la bonificación, la remisión o la condonación.

Sin embargo esta distinción es clara pues mientras la condonación surge cuando ha nacido la obligación tributaria para liberar al deudor, la exención impide el nacimiento de la obligación tributaria en virtud de la misma naturaleza de ésta.

Para ser más claros en este sentido hemos mencion de los elementos que a juicio del maestro Francisco De la Garza son indispensables para el nacimiento de las exenciones . Así, señala 3 características fundamentales a saber:¹⁰

- a) La hipótesis legal que la ampara .- Es decir dicha exención debe estar contenida en una ley.
- b) El impuesto para que nazca la obligación y
- c) La liberación de la deuda como consecuencia del hecho impeditivo.

Por su parte las exenciones subjetivas son aquellas que se otorgan en función de las personas en atención a su calidad o atributos de los sujetos.

Dicho de otra manera las exenciones subjetivas son aquellas hipótesis o hechos imposables en los cuales el sujeto en condiciones normales resultaría contribuyente, pero que en atención a sus características, o alas actividades que desarrolla, el Estado atendiendo a fines de diferente índole como de fomento, a la economía, la producción, etc., declara exentos de impuestos.

Esta clase de exenciones en sentido propio, encuentran su justificación en elementos y circunstancias de tipo político, económica y social, que son externos a los individuos declarados exentos.

Como ejemplo de estas exenciones encontramos el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado mismo que expresa lo siguiente:

ARTICULO 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios.

Servicios a socios de agrupaciones.

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

- a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
- b) Sindicatos obreros y organismos que lo agrupen.
- c) Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras así como organismos que las reúnan.
- d) Asociaciones patronales y colegiales de profesionales.

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

Por su parte el artículo 77, fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece exenciones de impuestos para los agentes diplomáticos, consulares, empleados de embajadas los miembros de delegaciones científicas y humanitarias, etc.

Estos tipo de exenciones no son las únicas que existen en nuestro sistema impositivo tributario, pero si son los más comunes que habremos de encontrar.

Resumiendo nuestra anterior clasificación podemos establecer que las condiciones objetivas conciernen a elementos independientes de la persona del sujeto pasivo; por el contrario, las condiciones subjetivas conciernen a elementos o relaciones jurídicas propias de la persona física o moral del sujeto pasivo.

En base a lo anterior definimos que en algunos casos la exención está puesta en relación con el elemento objetivo del hecho jurídico y en tal hipótesis se tiene una exención de carácter objetivo, mientras en otros se pone en relación con el elemento subjetivo y se presenta entonces las exenciones subjetivas.

2.2. EXENCIONES PERMANENTES Y TRANSITORIAS

De esta clasificación de exenciones diremos que tratándose de exenciones permanentes aquellas que subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede. Es decir, mientras el Estado no cree otra ley que venga a sustituir a la anterior, el sujeto pasivo gozará del privilegio que le ha sido otorgado por lo que este tipo de exenciones las podemos encontrar claramente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Activo de las Empresas, etc.

Por otra parte, las exenciones transitorias son aquellas que se establecen para gozar de un tiempo determinado o por períodos fijos. Estas exenciones surgen principalmente por la creación de una industria con el fin de promover las inversiones de alguna rama determinada, o cuando por cuestiones de intereses políticos y sociales se trata de alterar las condiciones de vida de una región del país tal y como aconteció en el Estado de Chapas donde se eximio a un grupo determinado de personas por un tiempo específico. Así el ya citado Decreto del 21 de enero de 1994 establece en su artículo primero lo que a continuación se transcribe.

ARTICULO PRIMERO. Se condona el pago del impuesto sobre la renta causado por los meses de enero a junio de 1994 a los contribuyentes que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado en los términos del primer párrafo del artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Y el artículo segundo señala:

ARTICULO SEGUNDO. Por el ejercicio fiscal de 1994 se exime el pago del impuesto al activo a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal o algún establecimiento en la región afectada.

Otro ejemplo bastante claro de las exenciones transitorias es el " Decreto por el que se exime y se otorgan facilidades administrativas respecto de las contribuciones que se indican " publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 25 de marzo de 1992, el cual establece en su artículo 8 lo a continuación expresado.

ARTICULO 8. Se exime totalmente del pago del derecho por el uso o aprovechamiento del espacio aéreo congestionado a que se refiere el artículo 287 de la Ley Federal de Derechos hasta el 31 de diciembre de 1992, y en un 50 % para el año de 1993, a las personas físicas y morales nacionales y extranjeras que realicen actividades aeronáuticas privadas, oficiales y de taxi aéreo.

Se exime en un 25 % del pago del derecho a que se refiere el párrafo anterior hasta el 31 de diciembre de 1993 a las personas a que se refiere el mismo.

Se exime totalmente del pago del derecho a que se refiere el primer párrafo de este artículo hasta el 31 de diciembre de 1993 a las personas a que se refiere dicho párrafo, cuyos vuelos se originen en el extranjero siempre que el despegue subsecuente se realice fuera de las horas críticas.

En consecuencia podemos decir que las exenciones transitorias tienen como regla general el hecho de que al momento en que estas son creadas deben de establecer también la fecha en que han de expirar sin la necesidad de crear otra ley o decreto que la venga a suprimir.

2.3 EXENCIONES ABSOLUTAS Y RELATIVAS

Algunos autores también denominan a este tipo de exenciones como totales y parciales, siendo las primeras aquellas que eximen al sujeto pasivo de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias.

Esta clasificación se lleva a cabo en orden a la cuantía. Así, tenemos que las exenciones absolutas (por así clasificarla en nuestro estudio y evitarnos alguna confusión) son aquellas en las que los afectos previstos en la norma de exenciones son la no obligación de pago de la carga tributaria material atribuida, en principio, por la ley a la situación de hecho como es el caso de las exenciones objetivas o a determinadas personas - como en las exenciones subjetivas - que viene a contemplar el presupuesto de hecho exento previsto en la norma de exención.

Por lo que hace a las exenciones relativas (o parciales) son aquellas que eximen al sujeto pasivo de la obligación principal pero no de las secundarias.

En otras palabras, aquí se produce el nacimiento de una obligación tributaria material; pero la cuantía de la misma se ve reducida o es menor del que se hubiera originado de la realización del hecho imponible, es decir surge la obligación de pagar en tributo pero sólo en la medida que viene determinada por la norma de exención.

Contados tratadistas de la doctrina jurídica tributaria no están muy de acuerdo en esta clasificación específica elaborada por el Argentino Andreozzi toda vez que se señalan que solo se consideran exenciones a las exenciones absolutas y no así a las relativas por cuanto señalan que exención implica el no pago y no el menos pago. Pero esta postura la consideramos errónea toda vez que ésta, se basa en que en las exenciones no se produce una relación tributaria por lo que forzosamente la cuantía de la obligación ha de ser nulo, hecho contrario en virtud de que en las exenciones si se produce una relación jurídica tributaria, entre sujeto activo y sujeto pasivo y únicamente en la no sujeción no se da ninguna relación tributaria.

2.4 EXENCIONES DISTRIBUTIVAS

Refiriéndonos a las exenciones distributivas, diremos que éstas son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran a personas que carecen de capacidad tributaria o a una misma persona con dos o más impuestos.

Es evidente sobre todo para el contribuyente el valor económico de este tipo de exenciones, aún más por que se valora en todos los sentidos el aspecto de proporcionalidad y equidad de los impuestos, ya que no sería justo el hecho de aplicar al mismo sujeto pasivo dos impuestos sobre un mismo producto.

El artículo 77 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos da un ejemplo de este tipo de exenciones:

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

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

Con el anterior ejemplo podemos establecer que dichas exenciones sirven como su nombre lo indica para distribuir de una manera equitativa las cargas fiscales de que será objeto en un momento determinado el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2.5 EXENCIONES CON FINES SOCIALES

Todos los países del mundo buscan con gran entusiasmo el bienestar social, sean creadas grandes revoluciones con el afán de encontrar este precepto tan anhelado por pueblo y gobierno. Se establece el máximo esfuerzo y el mayor de los sacrificios para obtener un bienestar que redunde en paz social, en estabilidad económica, política, que son los factores en los cuales redundará nuestro tema, la exención, por ello se crean tales, ya que el gobierno considera indispensables para el buen desarrollo de un pueblo tanto en sus actividades culturales, científicas, tecnológicas, deportivas, artísticas, etc.

Son exenciones que se crean inclusive para dar cumplimiento a otro de los principios constitucionales consagrados como es el caso de vivienda digna, de esta manera, el gobierno con el afán de luchar contra la escasez de vivienda que tenemos, estableció un decreto por medio del cual se modifica el Reglamento sobre la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Activo y se exime del impuesto del pago al valor agregado a las comisiones derivadas del otorgamiento de crédito y señala:

Artículo 3. Se exime totalmente del pago del impuesto del valor agregado a las comisiones y otras contraprestaciones que se cubran con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles que se otorguen durante los años de 92, 93 y 94.

Igualmente y como lo reiteramos, las actividades culturales y científicas son importantes, por lo que el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado enuncia:

Artículo 25. No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

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

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

De lo anterior podemos desprender y resumir, que para el nacimiento de una exención deben existir elementos fundamentales para que esta figura considerada como privilegio surja, emane. En efecto la exención es un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de la obligación tributaria, dicho privilegio deberá estar contenido en la Ley y su interpretación será estricta, nunca por analogía o mayoría de razón, deberá en todo momento limitar la aplicación de ésta, es decir, establecer el ámbito temporal de validez y limitar los sujetos a quienes va dirigido.

Por último y para concluir con el presente rubro sólo nos falta agregar que la existencia de las exenciones estudiadas en este capítulo no son las únicas que existen en nuestro país, pero si las más comunes, sin embargo, al ser nuestra obligación estudiarlas, no queremos decir en ningún momento que las estamos valdiando, pues muy al contrario, consideramos una vez más que las exenciones en nuestro país son inconstitucionales.

CAPITULO III

LOS IMPUESTOS EN MEXICO

1. DEFINICION DE IMPUESTOS

Nos hemos referido en el capítulo primero del presente estudio a los tributos en México atendiendo a este como el género y al impuesto como una especie del tributo junto con las tasas, aprovechamientos, contribuciones especiales, etc., que fueron estudiadas en su oportunidad.

Ahora nos reservamos un capítulo único para referimos a la especie más importante del género llamado tributo que existe no sólo en México, si no en todo el mundo.

El impuesto, entendido como la principal fuente de ingresos del Estado juega un papel de vital importancia en la vida económica de un país. Es por ello que el Sujeto Activo cuida con mucho tiento la aplicación de este recurso financiero que le otorga el Poder Soberano.

De esta manera el Estado cumple y exige la obligación de todos los mexicanos de pagar impuestos. Crea mecanismos para obtenerse de los recursos presupuestales suficientes para sufragar los gastos públicos, y uno de esos mecanismos es la Ley de Ingresos de la Federación que cada año se publica en el Diario Oficial de la Federación y que para el ejercicio fiscal de 1994, el Sujeto Activo espera recaudar tan solo por impuestos la cantidad de 149,936.8 millones de nuevos pesos sin contar las demás especies del género.

Definido por nuestro Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, párrafo primero se establece: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos las que se definen de la siguiente manera":

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

De la anterior definición que nos proporciona el Código Fiscal podemos desprender que todo impuesto para que pueda ser exigido debe estar contenido en una ley, es decir la fuente única de todo impuesto es aquella que crea el Legislador.

Otro elemento más que se desprende del impuesto, derivado sin lugar a dudas de la fracción IV del artículo 31 Constitucional que establece como obligación para los mexicanos el contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En este sentido podemos decir que los impuestos corresponden a una imposición hecha por el Estado para cubrir los gastos públicos, se establecen de una manera unilateral porque el Sujeto Pasivo no tiene nada que ver con la aplicación de este recurso, pues su conducta solo se remite al pago de lo debido cuando se ha realizado el hecho previsto por la norma. El Estado en ningún momento le pide opinión o autorización al Sujeto Pasivo para aplicar los impuestos, solo le hace para allegarse de recursos y cumplir con sus fines.

Al referirse la definición a que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, se refiere nada más y nada menos que al hecho generador previsto en la norma tributaria, es decir a aquella hipótesis que se encuentra en un ordenamiento fiscal que al momento de llevarse a cabo se estará en condiciones de exigir el pago por lo que esa hipótesis produzca; pero este tema lo veremos con mayor abundamiento en el transcurso del presente estudio.

Uno de los factores importantes que debemos considerar de los impuestos, es que no se trata de una contraprestación, es decir algo que el Sujeto Pasivo entere y que espere por ello un servicio ó prestación a manera directo ya que como lo estudiamos, los impuestos se exigen para contribuir a los gastos públicos.

No muy acorde con la definición contenida en nuestro Código Fiscal en virtud de que ésta define al impuesto como una contribución (las señaladas en la fracción II, III y IV también son contribuciones) hemos de proporcionar a manera de ampliar más a nuestro lector sobre este precepto, algunas definiciones acerca del impuesto.

Así el Profesor Raúl Rodríguez Lobato define al impuesto como: "La prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato".¹⁰

10. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, Ed. Harla, 2ª Edición, México, 1989 p.61

Esta definición es más completa que la establecida por el Código Fiscal al suprimir la palabra contribución pues esta no significaba nada, y agrega un elemento más que define al impuesto de las demás contribuciones al decir: y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.

"El deber de contribuir para los gastos públicos es una consecuencia inmediata de la convivencia social"¹¹

Los impuestos, aún cuando tienen su origen en la ley son prestaciones que tienen su razón en la obligación que todos los ciudadanos tienen de cooperar para la subsistencia y progreso de la colectividad.

Como ya lo mencionamos, el origen legal de los impuestos se encuentra en el inciso IV del artículo 31 Constitucional y en cumplimiento con este precepto, el congreso de la unión impone las contribuciones de acuerdo con la atribución que le concede el inciso VII del artículo 73 Constitucional después de que la Cámara de Diputados las discute en los términos Constitucionales.

2. TEORIA SOBRE EL IMPUESTO

Ya nos referimos al impuesto como definición en nuestro punto anterior y analizamos los elementos de dichas definiciones estableciendo por lo tanto que se trata de una prestación a cargo del Sujeto Pasivo; obligatoriedad de cubrir el impuesto al realizar la hipótesis prevista por la norma; unilateralidad por tanto que el Sujeto Activo no requiere o solicita opinión al Sujeto Pasivo para la imposición de los impuestos.

Ahora analizaremos diversas teorías sobre el impuesto. Teorías que algunos tratadistas han proporcionado con el fin de establecer cuales son las características fundamentales del impuesto y su justificación de los mismos ante la imposición del Estado.

11 MARTINEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1959, p. 48

De esta manera el Maestro Ernesto Flores Zavala nos dice "son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto son los siguientes:¹²

1°. El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. (Teoría de la Equivalencia).

2°. El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado (Teoría del Seguro).

3°. El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

4°. El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible.

5°. El impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial."

Al proceder al análisis de estas definiciones encontramos que la primera resulta improcedente si atendemos al principio de que el impuesto no está sujeto a una contraprestación. Es decir el Sujeto Pasivo nunca paga por concepto de impuestos los servicios que presta el Estado; en todo caso aquellas prestaciones especiales que recibe el Sujeto Pasivo se determina por otros medios, pero nunca a través del impuesto; además no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, pues existen otras actividades que por su naturaleza no están encaminadas a tal fin, inclusive en algunos casos lo rebasa el aspecto legal, actuando con ese poder soberano que posee y como es el caso de conflictos bélicos (que en nuestro país afortunadamente no son muy frecuentes) pero que se vive siempre con la opción de presentarse. Rechazamos en consecuencia esta definición pues el impuesto no puede ni debe estar sujeto a una contraprestación.

12. FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1993, p. 47

La segunda teoría referida es aquella que ve al Estado como una Compañía de Seguros y al Sujeto Pasivo como el Asegurado en donde éste paga por todos los riesgos que en un momento dado pudieran afectar su patrimonio y su persona. Teoría en la que tampoco estamos de acuerdo si tomamos en consideración en principio que para que el Sujeto Activo pudiera estar en condiciones de llevar a cabo dicha tarea, tendría forzosamente que allegarse de gran cantidad de recursos, caso contrario en nuestro país donde la mayoría de recursos se destinan a la Educación y al campo. En consecuencia el Estado no actúa ni podrá actuar nunca como protector de intereses individuales ya que en caso contrario estaría obligado al igual que las Compañías de Seguros al pago de la indemnización al momento de realizarse el riesgo.

La tercera definición por analizar es aquella que considera al impuesto como la forma de obtener la cantidad necesaria para poner en obra y cubrir los costos genérales de la explotación del capital nacional. Teoría en la que tampoco coincidimos pues ya hemos dicho que la actividad del Estado no puede limitarse a ciertas funciones, si no que su campo es muy amplio y en consecuencia la captación de recursos deberá ser suficiente para cubrir con sus actividades.

La cuarta definición referida al impuesto como sacrificio podríamos entenderlo como el precio que debe cubrir el Sujeto Pasivo de la obligación tributaría al vivir en un Estado Organizado. Dicho impuesto como está establecido constitucionalmente deberá ser proporcional y equitativo entendiendo así que implicará desde luego un sacrificio para todos los contribuyentes aunque no podremos hablar del menor sacrificio cuando las necesidades de un Estado sean grandes.

La quinta teoría referida rechaza la definición anterior y considera el deber tributario como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los posee en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general.

Compartiendo la opinión del maestro Flores Zavala consideramos que efectivamente el impuesto significa un sacrificio para el sujeto pasivo pues tendrá la obligación de entregar al fisco parte de su patrimonio para el Estado en razón de las funciones que como poder soberano realiza. No olvidando que el impuesto en ningún momento incluye una contraprestación o compensación alguna inclusive aquel que los da no puede ya reclamarlos, desde luego con sus excepciones que del pago por lo indebido pudieran resultar.

En toda teoría existen principios fundamentales para la creación de las mismas y esta no es la excepción, pues surgen principios que fundamentan las teorías. En el caso de los impuestos hemos considerado oportuno señalar los principios teóricos de Adam Smith por considerarlos necesarios a fin de entender de una manera más clara la justificación y las características de los impuestos. Lo haremos de una manera resumida procurando en todo momento ser claros; no pretendemos llevar a cabo el análisis de estos principios teóricos porque no es el tema de estudio aunque no deja de interesarnos.

Por principio de cuentas diremos que su principal obra "Wealth of Nations" dedicó un libro especial a los impuestos estableciendo cuatro principios fundamentales que la mayoría de las doctrinas han aceptado por considerarlas acertadas:

El primer principio establecido es el de justicia, éste es adoptado en nuestra legislación cuando el constituyente estableció como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes. Si partimos del principio de justicia de darle a cada quien lo que le corresponde, entenderemos también que a cada sujeto pasivo se le aplicará el impuesto que le corresponda, ni el pago de lo más ni de lo menos.

En este sentido, se deben de aplicar las reglas de generalidad y de uniformidad. El primero entendido en el aspecto de que todos deben de pagar impuestos o en sentido inverso, nadie debe estar exento del pago de impuestos.

Cada impuesto se aplica a determinada actividad o a determinado sujeto, por ello sería injusto el hecho de que todos los sujetos pagaran impuestos que no le corresponden. También debemos entender este principio en el sentido de que no todos están obligados al pago del impuesto; es decir, estará limitada al principio de capacidad contributiva que estudiaremos más adelante.

Por lo que se refiere a la uniformidad debemos de entender que todos deben ser iguales frente al impuesto; es decir, no debe haber privilegios de ninguna índole para un determinado sujeto o determinado grupo de sujetos, el impuesto es aplicable para todos, pues esa es la obligación de todos para cubrir los gastos del Estado.

Otro principio fundamental analizado por Smith es un principio que desde un particular punto de vista no se cumple en un 100% en nuestro sistema fiscal, nos referimos al principio de certidumbre. El sujeto pasivo debe conocer con claridad el impuesto que va a pagar, la cuantía, a quien va a enterar, la fecha para declarar, las penas y sanciones en caso de no cumplir, los recursos a los que puede ocurrir cuando se presenta una acción injusta por parte de la Administración. Todas estas formas que no son claras ponen al contribuyente a merced del sistema recaudador y favorecen la corrupción, por ello, todo impuesto debe ser redactado claramente, sin ambigüedades, las formas de realizar los pagos deben ser bien difundidos a manera que lleguen al menor contribuyente aprovechando para ello los medios de comunicación que poseemos, debe precisarse que sujeto activo aplicará los impuestos, es decir si se trata de un impuesto Federal, estatal o municipal.

Conectado con este principio se encuentra el de comodidad, toda vez que si el contribuyente lleva a cabo un sacrificio en su patrimonio lo más conveniente es que este se realice en condiciones favorables para el, por ello se busca inclusive la época de recaudar los impuestos la forma que más convenga al contribuyente para su pago.

El último principio citado es el de economía entendiendo éste que todos los impuestos que se recauden, deberá ser mayor que lo que se gaste por recaudarlos, por ello es tan importante la aplicación de los tres principios anteriores a fin de que el Estado no tenga la necesidad de emplear un gran número de funcionarios para recaudar los impuestos toda vez que las erogaciones que tendría que realizar por concepto de salario absorbería la mayor parte de los impuestos recaudados.

Para nosotros estos son los cuatro principios fundamentales de los impuestos, son aquellos que mínimamente deben observarse y cumplirse por el sujeto activo si quiere obtener ingresos para la consecución de sus fines y lograr el mejor desarrollo de un país que es el objeto fundamental de toda sociedad organizada.

3. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO

Hablamos ya en el segundo capítulo de los elementos de las exenciones de impuestos, y en el punto anterior nos referimos a la teoría sobre el impuesto y sus principios fundamentales; ahora nos corresponde hablar de aquellos elementos que integran el impuesto, aquellas personas o actos necesarios para la creación de esta tan importante figura tributaria.

Como en la exención, existen dos elementos que tienen una gran relación y que sin ellos no existiría ni la una ni la otra, el primero refiérese a aquel sujeto que está obligado al pago del impuesto, y el segundo quien tiene la obligación constitucional de enterarlos. Pero no todos los sujetos pasivos están obligados al pago del impuesto, debe existir un elemento que le permita aportar un poco de sus ingresos al fisco, pero si este contribuyente no cuenta con los recursos necesarios para enterar al fisco sino al contrario sólo recibe lo suficiente para vivir no estará obligado al pago de impuestos, en otras palabras no tiene capacidad contributiva para realizar los pagos y en consecuencia no entra en el llamado sujeto pasivo.

Otro de los elementos indispensables para hacer efectivo un impuesto es que el sujeto realice la hipótesis prevista en la ley y que su conducta o hecho encuadre dentro de lo estipulado por una ley que le imponga la obligación de pagar un impuesto. Esto es a lo que se denomina hecho generador.

Vamos a dar una breve explicación acerca de los cuatro elementos enunciados que son requisito sine qua non el impuesto no podría surgir:

3.1. SUJETO ACTIVO

Nos referimos en el capítulo anterior al sujeto activo en la exención de impuestos estableciendo que el Estado, quien decreta los impuestos puede eximir a un grupo de personas o causantes normales mediante leyes de carácter general. Ahora, al hablar de impuestos, resulta necesario ampliar el contenido de un elemento sustancial como los otros, el sujeto activo.

De acuerdo a su facultad soberana que posee, el Estado es el único ente jurídico capaz de establecer los impuestos necesarios para llevar a cabo sus funciones, y en este sentido se asemeja la fracción IV del artículo 31 Constitucional que establece como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado o Municipio en que residan.

De este artículo se desprende la división del Estado como ente para establecer impuestos en Federación, estados y municipios; pero de estos tres sujetos previstos en nuestra carta magna, sólo la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir no solo pueden disponer libremente de las contribuciones que recauden, sino que pueden dárselas así mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda pero no establecer contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados según el artículo 115 fracción IV de la Constitución Federal. Pero si bien es cierto que dicha disposición no establece una distribución de las fuentes tributarias entre la Federación, los estados y los municipios, si se señalan algunas materias que son reservadas a la Federación.

Así, nos encontramos que el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución otorga las siguientes facultades al Congreso de la Unión:

1º Sobre el comercio exterior

2º Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27. (Lo anterior en virtud de que esos recursos pertenecen a la Nación y no a los Estados).

3º Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4º Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5º Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica
- b) Producción y consumo de tabacos labrados
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo
- d) Cerillos y fósforos
- e) Aguamiel y productos de su fermentación
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Y además agrega:

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

La razón principal por la cual la Federación es la entidad principal para establecer impuestos, es la facultad que le otorgaron los Estados al crear la República Federal, pues es quien organizará los recursos para satisfacer sus necesidades.

En concordancia con el artículo 124 Constitucional haciendo referencia a que las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios Federales, se entienden reservadas a los Estados podemos desprender que todos los demás impuestos que no están contenidos en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, los Estados tendrán la facultad de imponer sus contribuciones locales, de igual manera para satisfacer las funciones encomendadas.

Pero de éste artículo diverge otra fracción del artículo 73 Constitucional; la VII que a la letra dice :

ARTICULO 73 El Congreso tiene facultad:

VII Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

De donde se desprende que si la Federación como ente supremo no cuenta con los recursos suficientes para hacer frente a sus obligaciones, de conformidad con la fracción anterior, tiene esa facultad de imponer mayores impuestos que originalmente pudieran corresponder a los Estados locales afectando de una manera considerable el patrimonio local y consecuentemente el Municipal.

Es por ello que ningún Estado está facultado para cobrar su propio Impuesto Sobre la Renta, problema que aunado a la aplicación de la territorialidad de que habla la fracción IV del Artículo 31 Constitucional hacen cada vez más difícil que los Estados locales cuenten con un buen presupuesto para cubrir sus requerimientos.

Esto provoca a su vez que surjan más impuestos, impuestos que los Estados locales se ven obligados a crear para poder hacerse llegar recursos que al final de cuentas el único perjudicado con tantos impuestos es el Sujeto Pasivo de la relación tributaria de quien hablaremos en el siguiente punto.

De los tres Sujetos Activos que hemos mencionado y a que referencia la fracción IV del artículo 31 Constitucional es el Municipio que sin lugar a dudas es el de situación económica más precaria no obstante que siendo esta la base de la división política de los Estados y es quien en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población.

Son varias las causas que conllevan al Municipio a esa situación precaria; en primer término porque se le imposibilita establecer por si mismos sus tributos, ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas locales y el Municipio de acuerdo a lo estipulado por el artículo 115 Constitucional únicamente podrá sugerir a las legislaturas locales los tributos que consideren necesarias y convenientes.

Otro de los factores importantes que influyen para el Municipio lo constituye el hecho de estar subordinado primeramente a la Federación y después al Estado local pues esto le impide realizar ciertas funciones que por naturaleza correspondería llevar a cabo.

De cualquier manera y en los tres ámbitos que se les ha analizado podemos concluir que la principal atribución del Estado como Sujeto Activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de dicha obligación en los términos establecidos por la ley, y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar como se podría hacer en una situación entre particulares, que se puede desistir de exigir el cumplimiento de la obligación, es decir remitiendo la deuda a cargo del contribuyente. No es un derecho del Estado percibir los impuestos por que no es potestativo, es obligatorio, el fisco debe cobrar siempre el impuesto ya que este obliga tanto al Sujeto Activo como al Sujeto Pasivo.

En un momento determinado si el Sujeto Activo deja de cobrar un impuesto automáticamente podemos decir que está otorgando una exención que está prohibida por la Constitución y coloca al particular en una situación de privilegio con respecto a los demás, por lo que consideramos y reiteramos que aunque las exenciones son necesarias resultan inconstitucionales.

3.2 SUJETO PASIVO

El segundo elemento constitutivo del impuesto que hemos mencionado en nuestro estudio es aquel por el que corre a cargo la obligación de enterar al fisco por la realización de un acto previsto en la norma tributaria, o dicho de otra manera, por la realización de la hipótesis prevista por la ley.

Nuestro Código Fiscal actual no define al Sujeto Pasivo de la relación tributaria, solo indica en su artículo 1º que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; El Código Fiscal de 1966 define al Sujeto Pasivo de la siguiente forma: "Sujeto Pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

Para Jacinto Faya Viesca el Sujeto Pasivo del impuesto "es aquella persona física o moral a la que la Ley Fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal".¹³

13. FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, 2ª edición, México, 1988, p. 137

Si bien es cierto que el Sujeto Pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, también lo es indispensable señalar que no es lo mismo ser Sujeto Pasivo del impuesto que pagador del impuesto, siendo el primero el que ya ha quedado definido anteriormente, y, el segundo, aquel que, en virtud a los diversos fenómenos y características a que están sometidos los impuestos paga en realidad al gravamen por que sera su economía la que resulte afectada con el pago como lo es el caso de los impuestos indirectos de los cuales hablaremos más adelante. Es decir, cuando se establece un impuesto determinado a cierto producto, el Fisco está gravando a aquel que esta llevando a cabo esa producción pero el productor integrará el impuesto en el precio final al consumidor quien de esta manera a pesar de no ser en este caso Sujeto Pasivo, es el pagador del impuesto.

Ahora bien, resultaría oportuno preguntarnos ¿El Estado, puede ser Sujeto Pasivo de una relación tributaria?, a primera vista e inclusive por lógica nuestra respuesta sería un no tajante toda vez que resultaría incongruente que el mismo Estado se cobrara sus propios impuestos . Sin embargo esto no es así , el estado también puede ser Sujeto Pasivo de la relación tributaria. Así lo establece el párrafo segundo del artículo primero del Código Fiscal al señalar que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

En ese precepto se abre una posibilidad de que el Estado sea Sujeto Pasivo, al declarar cuando las leyes lo señalen expresamente.

Así por ejemplo, el artículo 3º de la ley del Impuesto al Valor Agregado manifiesta:

ARTICULO 3º.- La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privadas, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona , aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo primero y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo de acuerdo con los preceptos de esta ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo en el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua.

De igual manera el artículo 36 de la Legislación Aduanera obliga al Estado al pago de impuestos de la forma siguiente:

ARTICULO 36.- Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y las morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo.

La Federación, Distrito Federal, Estado, Municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentas de ellas.

Las personas y entidades a que se refieren los dos párrafos anteriores también estarán obligadas a pagar las cuotas compensatorias.

Nos encontramos pues con el supuesto de que el Sujeto Activo, aquel que tiene la obligación de cobrar el impuesto es el mismo que en determinadas circunstancias debe al igual que los demás contribuyentes realizar el pago de impuestos y quien en consecuencia tendrá las mismas obligaciones que el Sujeto Pasivo, obligaciones que se traducen principalmente en dos tipos: la principal la cual es el pago del impuesto correspondiente, y las secundarias que a su vez podemos subdividir en tres clases, consistiendo la primera en hacer, es decir hacer del conocimiento al fisco de las actividades realizadas que constituyen el origen de un impuesto; de no hacer esto es abstenerse de realizar ciertos actos que contravengan lo establecido por la legislación fiscal; y por último de tolerar como es el caso de autorizar y permitir las visitas de inspección y los instrumentos de contabilidad correspondientes.

Quien realiza la hipótesis prevista por la legislación fiscal se le denomina Sujeto Pasivo por adeudo propio o con responsabilidad directa; pero también eximen otro tipo de sujetos que están obligados al pago sin encuadrar en el tipo antes referido, es decir hablaremos de aquellos sujetos que sin realizar el hecho generador deberán de enterar al fisco el impuesto correspondiente.

De esta forma nos encontramos con el Sujeto Pasivo por sustitución. En esta clasificación, el Sujeto Pasivo como ya lo dijimos no realiza la conducta para obligarse al pago del tributo, sin embargo y debido a las características esenciales que realiza está obligado a enterar al fisco los impuestos que generaron dicha actividad, (como por ejemplo los notarios en su carácter de retenedores de impuestos), o más claramente establecido en el artículo 9º de la Ley del impuesto sobre la Renta que establece que la Fiduciaria cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones. Sin embargo los Fideicomisarios, o en su caso el fideicomitente, responderán por el cumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.

En este caso, la fiduciaria sustituye en todas su obligaciones a los fideicomisarios, de tal manera que la fiduciaria cumple con sus obligaciones y los fideicomisarios quedan sustituidos totalmente frente al fisco.

Otro ejemplo claro de esta sustitución la constituye la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que respecta a las personas que al realizar la prestación de un servicio subordinado, son los sujetos principales, pero que la obligación del patrón es descontar y retener dicho impuesto, lo que lo constituye en sujeto sustituto.

Otra clasificación de sujetos es el llamado Sujeto Pasivo responsable por solidaridad que consiste en atribuir a una persona distinta del Sujeto Pasivo principal la obligación de pagar el crédito fiscal cuando este no lo haya hecho.

El artículo 26 del Código Fiscal señala quienes son responsables solidarios y establece:

"Son responsables solidarios con los contribuyentes

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el momento de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se le designe, que tenga conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieran pagarse o enterarse durante la misma.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes sea cual fuere el nombre con el que se les designe de personas no residentes en el país, con cuya intervención estas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios o título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósitos, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes hasta por el valor de los dados en garantía sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad en la parte del interés fiscal que no alcance hacer garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el Impuesto sobre la Renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. La sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios".

Es importante señalar que para todos los casos de responsabilidad por deuda ajena, para que la responsabilidad solidaria pueda existir es necesario que esté expresamente establecido en la ley.

Otra categoría más de los sujetos pasivos por deuda ajena es el llamado responsable objetivamente que se deriva de la tenencia de bienes que están garantizando un crédito fiscal en virtud de una afectación hecha por la ley tributaria. Este supuesto lo encontramos bien definido en la fracción IV del artículo que acabamos de transcribir. En este rubro, el sujeto pasivo con responsabilidad objetiva paga una deuda ajena en la adquisición de algún bien y tiene derecho de regreso en contra del sujeto pasivo principal, es decir de quien realizó el hecho imponible y por consecuencia generó el crédito tributario.

Estas son las principales clasificaciones de los sujetos pasivos, en todos ellos podemos ver que la relación tributaria solo existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo pero no entre el pagador del impuesto del que también hicimos referencia, relación que puede no presentarse si el sujeto pasivo no está en condiciones económicas suficientes para cubrir el impuesto, esto es lo que llamaremos capacidad contributiva que pasaremos a estudiar.

3.3. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Todos los sistemas modernos de imposición coinciden en la idea de que todos estamos obligados a contribuir económicamente para que la sociedad en que vivimos pueda satisfacer sus necesidades cediéndole una parte equitativa y proporcional de nuestros ingresos o utilidades una vez que hayan quedado satisfechas las necesidades propias. A esa posibilidad de contribuir para los gastos públicos se llama capacidad tributaria.

La norma constitucional de proporción y equidad de los impuestos determina que no todos los sujetos, esto es las personas que la ley considera como obligadas al pago, deben hacerlo. De allí surgen exenciones que están fundadas en la ausencia de capacidad tributaria o en alguna circunstancia del orden público que justifique la liberación. Todas las leyes tributarias dan a los sujetos el nombre de causantes, cuando están liberados del pago se les designa como exentos.

Cuando en el capítulo anterior hablamos del objeto de la obligación expusimos que esta nace justo cuando se realiza la hipótesis prevista por la norma y en consecuencia la obligación de pagar el impuesto determinado, pero no siempre es así, existen sujetos que aunque realicen un hecho que en apariencia produce efectos tributarios no se realizan en virtud de que el sujeto que la genera no tiene la capacidad económica para enterarla al fisco.

Se ha definido a la capacidad contributiva como la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales.

De esta definición se desprende que la capacidad contributiva se refiere a elementos objetivos, es decir dependientes de la riqueza que pueda generar, y al hablar de situaciones personales se refiere a la situación particularísima del sujeto, es decir, el elemento objetivo se pone de manifiesto por la simple posesión de un bien o por las manifestaciones de la riqueza como indicio de la capacidad contributiva a partir de dos momentos, cuando se adquiere la riqueza o cuando se consume la misma.

Es indudable que no todos los ingresos, ni los gastos, pueden ser considerados como signos de capacidad contributiva en virtud de que dichos ingresos apenas son suficientes para cubrir las necesidades particulares, por lo que, aún cuando se realiza el hecho previsto por la norma, por ejemplo el Impuesto sobre la Renta por la prestación de un servicio personal subordinado no es susceptible de cobro por las situaciones antes expresadas.

Por otra parte y en relación con los gastos hemos de decir que no todo lo que egresa constituye precisamente la capacidad contributiva. Por ejemplo si un particular desea adquirir un determinado artículo, éste por el solo hecho de adquirirlo esta pagando un impuesto, pero también es cierto que la actitud del Estado ha sido de otorgar a los sujetos no capaces de contribuir determinadas condiciones especiales para favorecer su economía.

Así, el artículo 2º-A del Impuesto al Valor Agregado señala los productos y actividades que son gravados con la tasa 0% a fin de que el consumidor (quien a final de cuentas es quien paga el impuesto) no ve afectada su economía; por ello encontramos que los productos y actividades a que se refiere el artículo mencionado son gravados con tasa 0% ya que los principales productos son los denominados de primera necesidad tales como alimentos y medicinas y por lo que se refiere a las actividades estas son principalmente las dedicadas al campo y a la pesca.

Algunos lectores se preguntarán si es lo mismo ser sujeto exento que no ser sujeto a sujeción por lo que daremos una breve explicación.

Mientras el sujeto exento al cual hemos hecho referencia en el capítulo anterior es aquella persona física o moral que teniendo la calidad de causante no está obligado al pago por encontrarse en situaciones de privilegio; el individuo no sujeto a sujeción ni siquiera posee la calidad de causante aunque como ya hemos dicho realiza la hipótesis prevista por la ley pero no cuenta con la capacidad económica suficiente. Entonces, si no cuenta con la capacidad económica suficiente, ¿podremos llamarle sujeto exento al trabajador que gana el salario mínimo como lo señala el artículo 123 Constitucional?

A nuestro juicio y una vez analizadas las características para que surja la capacidad contributiva diremos que la exención contenida en la Carta Magna es mal llamada exención a los mínimos de existencia toda vez que no reúne los requisitos indispensables para ser causante y después el Estado considerarlo exento, si no que desde el momento en que el sujeto cobra un mínimo para su existencia no posee la calidad ni está en condiciones de afectar su patrimonio es

decir, no puede existir un tributo precisamente donde no hay capacidad contributiva y a contrario sensu no puede dejar de existir un tributo ahí donde realmente exista una capacidad contributiva.

3.4 HECHO GENERADOR

Nos hemos estado refiriendo en rubros anteriores de que para efecto de que nazca la obligación tributaria es necesario que se realice la hipótesis prevista en la ley. Ha esta hipótesis la han denominado algunos autores como hecho imponible.

Para que surja el hecho generador es preciso que se cumplan con ciertos elementos que primeramente deberían constituir el hecho imponible para posteriormente crear el hecho generador.

Pero, ¿cuándo estamos ante un hecho imponible y cuándo ante un hecho generador?.

Primeramente habrá que establecer cuando se causan las contribuciones, para ello el artículo 6º del Código Fiscal Federal señala en su primer párrafo que las contribuciones se causan conforme se realiza las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran .

En esta definición se señala que el hecho imponible son las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. El presupuesto de hecho (hecho imponible) describe de una manera genérica un acontecimiento o hecho previsto en la ley. El presupuesto de hecho está muy relacionado con el nacimiento de la obligación fiscal siempre y cuando se cumpla con lo establecido por la hipótesis prevista.

Todo hecho imponible puede ser estudiado en varios aspectos; el primero de ellos el legal, que quiere decir que todo hecho imponible debe estar previsto en la ley para que surja el hecho generador; el aspecto personal que es el que determina cuales son los sujetos de la obligación tributaria en caso de realizarse el hecho imponible; el aspecto material referido a los objetos que determine el hecho imponible como elementos susceptibles de impuesto al consumarse el hecho; el aspecto temporal es el que establece el momento en que quedara finiquitado el hecho imponible; por último el aspecto espacial entendido este como el lugar que debe estar contenido en el hecho imponible y que será relevante para la configuración del hecho generador.

Se desprende de lo hasta ahora estudiado que el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuyo cumplimiento se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real y que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el primero, es decir cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.

De esta manera ha quedado resuelta nuestra primera interrogante planteada, ahora analizaremos el segundo cuestionamiento para lo cual diremos que el hecho generador es la realización exacta de la hipótesis prevista en la ley, es el hecho concreto localizado en el tiempo y en el espacio y que da nacimiento a la obligación tributaria. El hecho generador es una situación concretamente ocurrido, establecido en la ley en donde el sujeto activo y pasivo se encuentran determinados.

Sobre este particular, es indispensable señalar que aunque el hecho imponible se encuentre generalizado, abstracto, el hecho generador se refiere a una persona concreta e individualizada. Cada hecho generador da nacimiento a una distinta obligación.

Pero que pasa cuando nos encontramos con la figura de la exención, ¿el presupuesto exento es lo mismo que el hecho imponible?, ¿existe hecho generador en las exenciones de impuestos?.

Desde la perspectiva analizada del hecho imponible que como dijimos es la hipótesis prevista en la ley, diremos que en la exención es necesario que ese presupuesto también esté contenido en una ley. Es decir, la exención nace por un presupuesto establecido por la norma con anterioridad al surgimiento de la exención, toma algunos elementos del primero para poder constituir el segundo, es por ello que el hecho imponible asume gran importancia en las exenciones tributarias.

Existe una gran similitud entre estos dos presupuestos, el presupuesto de hecho exento se caracteriza por las mismas circunstancias que ocurren en el hecho imponible a que hace referencia y por una nueva que al concurrir determina su configuración como exento, por lo que como ya dijimos, el presupuesto de hecho exento está íntimamente ligado al hecho imponible pero sin olvidar que son dos figuras distintas.

Ya establecimos que una cosa es el hecho imponible y otra el hecho exento de la regla tributaria aunque ambas tienen una relación muy íntima. Ahora analizamos el segundo cuestionamiento planteado anteriormente. Si como dijimos el hecho generador en el impuesto es la realización exacta de la hipótesis o hecho imponible, en la exención no varía mucho la conducta de los individuos pero si las consecuencias toda vez que para que nazca el hecho generador en la exención es requisito la presencia del hecho imponible en primera instancia, el presupuesto exento por medio del cual el Estado excluye al sujeto pasivo de pagar un impuesto como segundo elemento, y la realización exacta de los dos puntos anteriores que forman el hecho generador de una situación exenta entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

En consecuencia y para concluir estableceremos que el hecho de que aparezca el presupuesto exento en el hecho imponible, no quiere decir que está extinguiendo una obligación de pago por que de acuerdo al hecho generador exento la obligación no se produce, el sujeto activo está eximiendo al sujeto pasivo.

4. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Dentro del ámbito de los impuestos existen diversos elementos que han creado una clasificación de los mismos atendiendo a diversos aspectos como lo son el objetivo, subjetivo, el ámbito de su aplicación etc. Nosotros estudiaremos aquellas que son más usuales en nuestro sistema tributario solo para conocer los criterios que utiliza el legislador para este tributo recaudador de mayor importancia en nuestra materia.

4.1. CLASIFICACION TRADICIONAL

Principalmente los impuestos en México se han clasificado en dos grandes grupos, a saber, los impuestos directos y los impuestos indirectos que atenderemos más adelante; los primeros a manera de introducción son los que se cobran directamente al sujeto pasivo creador del hecho generador, es decir existe una relación directa sin intermediarios entre el sujeto activo y el sujeto pasivo; por lo que hace a los impuestos indirectos no se grava directamente al contribuyente sino que lo hace a través de traslaciones que veremos en su oportunidad.

Dentro de esta gran clasificación, encontraremos aquellos a los que nos hemos referido anteriormente y que analizaremos de una manera sintética pues no es el caso de este tema hacer un estudio analítico de cada uno de ellos puesto que el texto es distinto.

4.2. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Llámesese impuestos directos a aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas sino que inciden finalmente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio el impuesto directo sería por ejemplo el impuesto sobre la renta al producto del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona recuperándolo en esa forma sino que gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio son impuestos indirectos aquellos que por el contrario el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; por ejemplo el impuesto al valor agregado pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor quien es realmente el que lo cubre.

Esta clasificación se refiere única y exclusivamente a los sujetos pasivos con capacidad contributiva para enterar al fisco, no hace referencia alguna a otra característica del impuesto, por lo que podemos decir que en este supuesto se presenta la figura de la exención ya que como establecimos en el capítulo anterior las exenciones subjetivas nacen de acuerdo a determinados elementos que reúne el sujeto pasivo y que lo hacen exento del mismo.

4.3. REALES Y PERSONALES

Los impuestos reales son aquellos que a contrario sensu a la clasificación referida con antelación hacen abstracción de las personas como sujetos pasivos o los relegan a segundo término y gravan o recaen fundamentalmente sobre las cosas y los bienes, es decir se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta aplacadores el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. Como ejemplo de los impuestos reales encontramos la Ley sobre Adquisición de Bienes Inmuebles o el impuesto que se realiza al propietario de un vehículo sobre uso o tenencia.

Por lo que respecta a los impuestos personales se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto de tal suerte que será impuesto personal cuando se encamina principalmente a las cualidades de las personas gravando en consecuencia la actividad humana, se dirige al pagador del impuesto o contribuyente. En otras palabras el impuesto personal recae sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto tomando en cuenta su situación y las cargas familiares.

4.4. OBJETIVOS Y SUBJETIVOS

Hablamos de impuestos objetivos cuando se grava únicamente la materia imponible, es decir no se define quien es el sujeto pasivo que está obligado al pago del impuesto.

En contraposición los impuestos subjetivos son los que establecen de una manera clara y precisa quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria. Esta clasificación también fue analizada en el capítulo de las exenciones estableciendo los mismos elementos que a cada uno le corresponden por lo que es igualmente susceptible de ser sujeto de exención.

4.5. ESPECIALES O ANALITICOS

Los impuestos que solo gravan un elemento de alguna situación económica se les denomina impuestos especiales o analíticos. Un ejemplo de este grupo es el impuesto predial en virtud de que solo grava un elemento. Por lo regular los impuestos analíticos son generalmente impuestos reales, recaen sobre la cosa o el objeto.

4.6. GENERALES O SINTETICOS

Los impuestos generales o sintéticos son los que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente como por ejemplo un impuesto general sobre la renta como el impuesto al ingreso de las personas físicas o de las sociedades mercantiles el cual recae sobre la totalidad de las rentas puestas a disposición del contribuyente en un determinado lapso, hace una síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el importe total.

Este tipo de impuesto se aplica a nivel personal por lo que se considera que el impuesto sintético es mejor que el analítico.

Las clasificaciones estudiadas no son desde luego las únicas que existen, a nuestro criterio son de las más importantes y en las cuales puede presentarse la figura de la exención surgiendo en todo momento la discusión relativa a su constitucionalidad o inconstitucionalidad de estas, mismas que pasaremos a exponer a continuación en nuestro último capítulo.

CAPITULO IV

CONTENIDO ALCANCE E INTERPRETACION EN MATERIA TRIBUTARIA DEL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL

1. CONSTITUCIONALIDAD O INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS EXENCIONES

Diversas corrientes han existido para tratar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las exenciones de impuestos. Para los primeros la razón principal para defender su postura es que el artículo 28 Constitucional se refiere a que aquellas exenciones que se otorguen de una manera general, no contravienen lo dispuesto por la Carta Magna. En cambio los segundos, defienden su crítica al establecer que debemos interpretar textualmente el precepto Constitucional señalado, es decir si el legislador manifestó la prohibición absoluta de las exenciones de impuestos, así debemos entenderla.

La interpretación que podemos llamar tradicional es a la que nos referimos al principio, es decir para ellos las exenciones que se prohíben son aquellas que se otorgan a título individual, pero no así las que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general. Recordemos lo que establecía el artículo 13 de la Ley Orgánica del artículo 28 Constitucional en materia de monopolios, se -

considera oportuno repetir el precepto citado: "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".

Esta disposición establecida ya fué comentada en su oportunidad y coincidimos con el profesor Margáin Manautou en el sentido de que esta mal empleado el término

Por otra parte, y reiteramos, si la constitución prohíbe las exenciones de impuestos, ¿por qué diversas leyes establecen en su contenido casos de exención que la ley está prohibiendo? y más aún ¿por qué se faculta al Ejecutivo Federal para otorgar exenciones como lo establece el artículo 39 del Código Fiscal?.

Ante estas interrogantes creemos que la doctrina tradicional ha rebasado la interpretación del Constituyente con el afán de otorgar constitucionalidad a las exenciones por que sabemos que es un mecanismo fiscal apropiado para la consecución de los fines del Estado.

Es por ello que el legislador ordinario del 34 quiso a toda costa establecer de acuerdo al artículo 13 cuales eran las exenciones a que se refiere el artículo 28. Es decir si la exención es personal sera inconstitucional y todas aquellas que no caigan en el contenido de la ley reglamentaria serán constitucionales.

Pero ante esta situación cabe señalar que la prohibición constitucional de las exenciones apareció por primera vez en la Constitución de 1917 y que en el Diario de Debates no se observo ningún comentario o discusión en el precepto señalado. Resulta en consecuencia que el legislador estableció de manera terminante la prohibición constitucional, ya que en caso contrario, al ser la primera aparición de dicho ordenamiento se hubiese prestado a discusión en saber cual sería el alcance que este presentaría, sin embargo esto no fue así, pero ahora dicho pensamiento se ha disuelto con la nueva Ley Federal de Competencia Económica y no establece referencia alguna sobre las exenciones.

Dentro de la corriente tradicionalista encontramos al tratadista Guillermo Ahumada que nos dice:

"Las exenciones impositivas acordadas en todos los países se presentan como premios o subvenciones indirectas a ciertas instituciones sociales que el Estado quiere proteger, o como ayuda y protección a ciertas categorías de personas, industrias o producción por razones especiales que en cada caso encuentran su justificación. ¹⁴

Derivado de lo anterior se desprende que las exenciones son un premio, protección, o ayuda y protección o más aún como lo define la Suprema Corte de Justicia de la nación, la exención es un privilegio.

Entendiendo de esta manera a la exención no podemos otorgarle ninguna justificación porque rompería con los principios de igualdad contenidos en nuestra Constitución como lo refiere la fracción IV del artículo 31, si el Estado otorga exenciones ya no digamos a un persona determinada si no a un grupo determinado, esta violando dos preceptos constitucionales, el primero arriba señalado y el segundo, materia de nuestro estudio.

La mayoría de los fiscalistas otorgan el concepto de exenciones de impuestos a los mínimos de existencia y los considera constitucionales. Nosotros de acuerdo al estudio elaborado en el capítulo anterior referido a la capacidad contributiva, establecimos que para ser sujeto pasivo de una relación tributaria es requisito el tener capacidad económica y, si no existe tal, no habrá capacidad contributiva. Por tanto no es prudente decir exención cuando no se es sujeto de la misma.

Compartimos la idea de la Suprema Corte al decir que la exención es un privilegio que se concede a una persona liberandola de una obligación. El hecho de conceder una exención de impuestos significa dispensar el cumplimiento de la obligación de pagarlos.

14. AHUMADA, Guillermo, Tratado de Finanzas Públicas T.I. Córdoba, 1948, p. 244

Pero como ya lo manifestamos la obligación de pagar impuestos empieza con la capacidad contributiva, por ello quien recibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede eximir de una obligación que no posee. La exención que en este sentido otorga la ley no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Sujeto Activo de la inexistencia de la obligación de pagar impuestos, en consecuencia no existe exención y por tanto no encuadra en lo establecido por el 28 Constitucional.

Existen, otro tipo de exenciones que por su propia naturaleza no son contrarias a lo establecido en el artículo de estudio por no encuadrar en lo que este señala. Por ejemplo cuando no se grava a los diplomáticos, a las naciones, en virtud de existir tratados internacionales, etc.

Por otra parte hay exenciones que esta misma doctrina ha considerado inconstitucionales en virtud de que según ellos éstas si violan el precepto constitucional, por ejemplo las exenciones que se conceden a ciertas categorías de personas, como cooperativas, industrias nuevas, etc., así como aquellas que se otorgan a una persona determinada concesionaria de un servicio público.

Es conveniente señalar en este rubro las exenciones a que hicimos referencia en el capítulo I de este estudio. Aquí nos atreveríamos a mencionar que la corriente tradicionalista justificaría el Decreto en comento toda vez que el mismo se establece para ayudar a los habitantes de la región en conflicto y, de acuerdo con la facultad que le confiere el Código Fiscal al Ejecutivo Federal se trata de evitar que se afecte aun más la situación que se presenta, trata de tutelar y preservar el bien del Estado y de la Nación sobre todo, pero no por encima de las disposiciones Constitucionales, por lo que nosotros seguimos considerandolas inconstitucionales por varios aspectos.

En primer lugar dicho Decreto nunca establece que es Constitucional la aplicación de las exenciones de impuestos y mucho menos se faculta "constitucionalmente" al Ejecutivo Federal para tales fines sino que es una ley secundaria que se contrapone al artículo 28 Constitucional. El tercer párrafo del considerando único, señala que resulta procedente el condonar y eximir el pago

de diversas contribuciones a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en la región afectada..., y luego el párrafo cuarto del mismo considerando menciona: "Que a fin de impedir que se afecte la exportación e importación de mercancías que se realiza a través de la Aduana de Ciudad Hidalgo, Chiapas es conveniente eximir el pago del derecho migratorio a los transportistas que se internen en el citado Estado".

El artículo segundo como nos referimos en su oportunidad exime del impuesto al activo a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal o algún establecimiento en la región afectada para el ejercicio fiscal de 1994.

Establecimos que para la doctrina tradicional este Decreto sería perfectamente válido. Nuestro juicio difiere de este porque atendiendo al principio Constitucional de no exención de impuestos no podemos aceptar el hecho de que se presenten y contravengan a nuestra Carta Magna.

Otro cuestionamiento razonable se presenta en el artículo primero toda vez que este no exime, sino que deja que se realice el hecho generador y posteriormente condona a los sujetos del pago del impuesto sobre la Renta por un período de seis meses, en tanto que al sujeto que exime lo hace por un año, luego entonces ¿porqué no emplear el término condonación en ambos casos?. Esto pudo haber sido factible en virtud de que el hecho generador aún no se concretaba y le hubiere evitado la crítica al sujeto activo porque sabemos que ambas, exención y condonación implican la remisión de una deuda exigible, la única diferencia es que en la primera el hecho generador no se produce por estar exenta con con antelación, y en el segundo sí se produce el hecho generador y en consecuencia es exigible.

Aún cuando hemos dicho que las exenciones son necesarias para el mejor desarrollo económico de un país, las mismas por ningún motivo pueden verse desde un punto de vista constitucional, se justifica en la práctica pero no en el estado de derecho en que vivimos, ya que al admitir la posibilidad de las exenciones, aún cuando sean de carácter general se rompe el principio de generalidad de los impuestos que forma parte del de justicia que exige otro de los preceptos de la propia Constitución (artículo 31 fracc. IV).

Así pues y como dice el Maestro Flores Zavala "... debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos la exención de impuestos. Cuando el Estado pretende ayudar a determinadas categorías debe emplear la forma de subsidio que presenta la ventaja de que puede ser graduado o regulado de acuerdo con las necesidades y criterios que norme la ayuda".¹⁵

2. ALCANCE DE LAS EXENCIONES DE IMPUESTOS EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO

Hemos expresado la idea de considerar a las exenciones como inconstitucionales atendiendo y compartiendo sobre todo la idea de la doctrina que así lo caracteriza, y aunque la corriente tradicionalista no lo observa así, diremos que no son los únicos que le dan esa interpretación al precepto materia de estudio, sino que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación en ocasiones se extralimite en sus facultades interpretativas como veremos en el análisis posterior. Nosotros intentaremos realizar nuestra propia interpretación, a fin de considerar su alcance del mencionado artículo.

Para ello debemos entender primeramente lo que significa el término interpretar; el Maestro Eduardo García Maynez nos indica que: "interpretar significa desentrañar el sentido de una expresión"¹⁶, por tanto interpretar una disposición legal será llegar a conocer el verdadero sentido de la misma.

Ante este problema, la doctrina ha tratado de precisar que debe entenderse por sentido de la Ley.

Dos son las principales concepciones que se tienen del sentido de la Ley; una concepción subjetiva y otra objetiva.

15. FLORES ZAVALA, Ernesto. ob. cit. p. 45

16. GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, 15ª edición, Ed. Porrúa, México, 1969 p 325

De conformidad con la primera, el sentido de la Ley radica en la voluntad del legislador en lo querido por éste al momento de crear la norma, en todo caso, lo que debe buscarse es lo que el Legislador quiso decir.

La segunda concepción hace radicar el sentido de la Ley en su propio texto, en su significación gramatical y en la conexión lógica que guarde con otras disposiciones del mismo ordenamiento jurídico, según esta concepción el sentido de la Ley ha de descubrirse sólo mediante el análisis objetivo de la misma.

Atendiendo a la posición que se adopte en relación con el sentido de la Ley se han elaborado diferentes métodos de interpretación legal de los cuales dos son los de mayor aplicación; el método exegético y el de libre interpretación.

El primero de ellos atiende principalmente a la voluntad del Legislador, aunque sin perder de vista la expresión formal de la Ley, en tanto que el segundo por el contrario toma siempre como base el texto formal de la Ley, y sólo en aquello en que éste sea oscuro permite al intérprete hacer uso de cualquier otro elemento que esté a su alcance para aclarar el sentido de la Ley.

En la práctica, tanto la interpretación judicial como doctrinaria, el intérprete en cada caso queda en condiciones de adoptar de entre ambos métodos y la gama intermedia el que más se ajuste a sus necesidades, las que varían según se trate de normas de derecho privado o de derecho público.

En base a lo anterior, hemos considerado conveniente estudiar de un modo somero los antecedentes históricos del artículo 28 Constitucional.

De esta manera encontramos el primer antecedente en la Constitución de Cádiz de 1812 que en su numeral 172 fracción IX decía:

Artículo 172. "Las restricciones a la autoridad del Rey son las siguientes:

IX. No puede el Rey conceder privilegio exclusivo a persona o corporación alguna".¹⁷

17. TENA RAMIREZ, Felipe. *Leyes Fundamentales de México 1808-1973*, Ed. Porrúa, México, 1973, p. 59

Sobre este particular hay que hacer notar que la anterior disposición no paso de ser un mero antecedente sin trascendencia en la práctica dado que dicha Constitución además de haber tenido una efímera existencia nunca llegó a tener exacta aplicación en la Nueva España por haber sido inspirada únicamente en principios de orden teórico pero sin tomar en cuenta la realidad socio-política-económica del lugar que habría de aplicarse.

El segundo antecedente lo representa la Constitución de 1836 conocida también como Constitución de las Siete Leyes, la cual en su artículo 17 fracción XXXIV de la cuarta ley señalaba:

Artículo 17. "Son atribuciones del Presidente de la República:

XXXIV. Conceder de acuerdo con el consejo, privilegios exclusivos en los términos que establezcan las leyes".¹⁸

Siete años más tarde, siendo Presidente de la República Antonio López de Santa Ana, se expiden las Bases Orgánicas de la República Mexicana publicada el 14 de junio de 1843; dicho documento en su artículo 86 fracción XXVII establece:

Artículo 86. "Son obligaciones del Presidente:

XXVII. Conceder privilegios exclusivos conforme a las leyes, a los inventores, introductores o perfeccionadores de algún arte o industria útil a la Nación"¹⁹.

Consideramos pertinente citar esta disposición por cuanto constituye el primer antecedente del actual artículo 28 Constitucional.

Cabe señalar que se citaron otro tipo de disposiciones relativas al tema de exenciones, y que sería difícil en el presente estudio presentar cada una de ellas, por lo que nos referimos a las que consideramos de mayor importancia desde nuestro particular punto de vista.

18. *Ibidem*

19. *Ibidem*

Otro antecedente que es oportuno mencionar es el 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.

De la Constitución sancionada por el Congreso General en 1857 se desprende el artículo 28 que expresa:

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

El estatuto provisional del Imperio Mexicano del 10 de abril de 1865:

Artículo 75. Ninguna exención ni modificación de impuestos puede hacerse sino con una ley.

Hasta el momento, como podemos apreciar, en ninguna disposición constitucional de las que hemos examinado inclusive el artículo 28 de la Constitución de 1857 se hablaba de prohibir las exenciones de impuestos, tal omisión si se atiende al espíritu de la ley, es decir al ánimo del constituyente plasmado en una disposición, veremos que no ha sido deliberada, ya que de lo que se trataba era de suprimir y evitar todo tipo de privilegios y tratamientos preferenciales, y en el caso de la exención de impuestos, la cual no es sino un medio para relevar a determinada persona del pago de un impuesto, se está otorgando una ventaja al sujeto exento frente a los demás, constituyéndose un verdadero privilegio.

Analizaremos por último la formación del primer párrafo del artículo 28 de la Constitución de 1917 que nos rige actualmente.

El proyecto de Constitución decía:

Artículo 28. En la República Mexicana no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos, ni prohibiciones a título de protección a la industria, exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, a los telégrafos, radiotelegrafía y a los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la reproducción de sus obras, y a los inventores o perfeccionadores de alguna mejora para el uso exclusivo de sus inventos.

De lo anterior podemos desprender que el Constituyente tomó como modelo el precepto de la Constitución de 1857 agregando el tema de la prohibición de exenciones de impuestos, lo que subrayamos como el primer antecedente específico que encontramos de este tipo de prohibición por constituir un dato muy importante en nuestro estudio.

Cabe destacar que ha este proyecto se presentaron dos iniciativas relativas a la emisión de billetes por un sólo banco controlado por el Gobierno Federal, y la otra, para no considerar monopolios las sociedades de productores para ventas al extranjero; ambas fueron aprobadas y en definitiva el primer párrafo del artículo 28 quedó de la siguiente forma:

Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos, ni prohibiciones a título de protección a la industria, exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, telégrafos y radiotelegrafía, a la emisión de billetes por medio de un sólo banco que controlará el Gobierno Federal, y a los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la reproducción de sus obras, y a los que, por el uso exclusivo de sus inventos se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora.

Como podemos apreciar a la luz del resumen histórico que hemos elaborado, nuestro actual artículo 28 arriba transcrito, no puede considerarse simplemente como un resultado exclusivo de la labor del Constituyente de 1917, sino más bien como el producto final de un largo proceso de gestación paulatina de más de un siglo de duración en el cual hubieron de intervenir toda clase de factores, principalmente de índole económico, político y social, de los cuales no es posible hacer caso omiso cuando se trata de determinar el alcance del contenido del precepto, lo cual constituye precisamente nuestro objetivo.

Cuatro ideas fundamentales pueden extraerse del texto formal de la disposición que nos ocupa, siendo las primeras y más importantes, la de evitar la formación y creación de monopolios y estancos, suprimiendo los ya existentes, salvo algunas excepciones con respecto de los estancos que deban permitirse, así como de las situaciones que no deban considerarse como monopolios, y en segundo lugar la de impedir la concesión de exenciones de impuestos y las prohibiciones a título de protección a la industria.

Estas prohibiciones, tomando en cuenta los datos históricos a los que nos hemos referido, puede decirse que son consecuencia de las corrientes liberales del siglo pasado, que preconizaban como principio de orden político, la libertad y la igualdad, las cuales habían de ser según las ideas constitucionales consagradas en disposiciones supremas como derechos inalienables del hombre. Se trataba pues, de procurar y garantizar situaciones iguales, y el Constituyente del 57 no titubeó en atacar frontalmente todo aquello que las impidieran, de ahí la prohibición a los monopolios y estancos, por considerarse una situación ventajosa y el suprimir las prohibiciones a título de protección a la industria, pues en estos casos se negaba a unos lo concedido a otros, propiciándose así la desigualdad.

Como hemos visto, el Constituyente del 17 impregnado de ideas de corte liberal, siguiendo los lineamientos de su predecesor en el Congreso, traslada el contenido del artículo 28 de la Constitución del 57 al correspondiente numeral de nuestra actual Constitución, agregando a ese texto la prohibición de exenciones de impuestos por considerarlos un vehículo a la desigualdad, puesto que al eximir el pago de algún impuesto ya sea a determinada persona o a ciertas categorías de personas, se estaría colocando a ésta o éstas en una situación de privilegios con respecto de los demás.

Tomando en consideración las ideas anteriores, reiteramos nuestra posición que emitimos en el punto precedente al externar la inconstitucionalidad de las exenciones y que como veremos más adelante la Suprema Corte de Justicia las considera constitucionales.

Pero no sólo ese organismo a hecho la infundada interpretación, sino que también el propio legislador así lo manifestó en la ley reglamentaria del artículo 28 a que nos hemos referido y que en su oportunidad mencionamos, rebasa los límites constitucionales al interpretar la prohibición de exenciones en su artículo 13 diciendo:

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.

Esta disposición restringía la prohibición del 28 a las exenciones que se conceden a personas determinadas, lo cual nos parece infundado, ya que la prohibición constitucional es terminante, y no sólo eso, sino que además la ley mencionada en su artículo 14, en un afán desmedido por eludir la prohibición constitucional establece en que casos no se puede hablar de exenciones.

Artículo 14. No se consideran exenciones de impuestos:

Fracción 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 sociedad cooperativas mexicanas que se organicen en los términos del párrafo cuarto del artículo 28 constitucional.

Fracción 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 ley.

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

Indudablemente que esta disposición comprendía dos situaciones distintas; en las dos primeras fracciones nos habla de los subsidios que se otorgan a las sociedades cooperativas y a las empresas necesarias para el desarrollo económico del país; a este respecto, debemos decir que el subsidio es una figura particular que aún cuando su aplicación se haga con fines similares a los que persigue la exención, no es lo mismo. Por lo demás, en cuanto a las primas de exportación, prerrogativas y franquicias a que alude la disposición citada, podemos afirmar que en cualquiera de estos casos, en un momento dado se podría estar frente a una verdadera exención fiscal con todos sus elementos y por lo tanto encuadrar dentro del presupuesto constitucional.

Por estas razones, pensamos que el legislador se ha excedido en sus facultades abusando de la interpretación legal para justificar la exención de impuestos.

Sin lugar a dudas el legislador se ha percatado de la necesidad de salvar el obstáculo que significa la prohibición Constitucional de exenciones en aras de una buena política fiscal al amparo de la cual se justifiquen tales medidas, más nos parece que no se ha afrontado cabalmente el problema, habiéndose reducido a una interpretación ilógica que más que desentrañar el sentido del precepto busca la forma de esquivar su aplicación para los casos de exenciones convenientes a la economía del país; pero como nos referimos en su momento, la nueva Ley Federal de Competencia Económica tuvo la oportunidad de abordar la problemática en cuestión y tratar de subsanar el error cometido por el legislador del 34, y sin embargo esto no fue así sino al contrario de nuestro pensar, abroga de una forma total la ley anterior y consideramos que lo vuelve aún más oscuro.

Apoyamos con toda decisión el principio de que toda solución que se de a un problema jurídico debe en todo caso responder a las realidades tanto políticas y sociales como económicas que prevalezcan en el campo de aplicación del Derecho, pero no queremos perder de vista que la Constitución en un estado de Derecho, representa una superlegalidad, producto de la más auténtica fuente de soberanía, -el Poder Constituyente- la cual se opone rotundamente a que los poderes del Estado que la hagan efectiva reduzcan o amplíen su alcance y contenido mediante la interpretación.

3. TESIS SUSTENTADAS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA EN MATERIA DE EXENCIONES. NUESTRA OPINION

Ya nos hemos referido a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las exenciones, así como al alcance de las mismas desde una perspectiva histórica, ahora analizaremos algunas tesis presentadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para ver de qué manera y en qué forma ha interpretado el contenido del multicitado artículo.

Cabe señalar que nuestro máximo órgano interpretador ha variado su criterio de acuerdo a la época en que ésta se presenta, hasta llegar al grado de resultar contradictorio en algunos casos.

En relación con las exenciones de impuestos otorgadas ha concesionarios de servicios públicos, la Corte ha sostenida en sucesivas ocasiones hasta sentar jurisprudencia lo siguiente:

"La exención de impuestos supone la concesión gratuita; pero no puede decirse que se exima ha alguien del pago de contribuciones cuando a cambio de ellas da alguna cosa en cumplimiento de algún 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 favorecido en perjuicio de otros; más no puede decirse que exista tal exención cuando a cambio de contribuciones se otorga determinada prestación."

Jurisprudencia, apéndice al tomo LXXVI, 1ª parte Vol.II, p.676

Sin embargo posteriormente la misma Corte emite una resolución contraria a la anterior como es el caso que a continuación se presenta:

"La exención de impuestos otorgada por virtud de un contrato-concesión, es inconstitucional; en primer lugar, por que cuando el Estado se compromete a no cobrar impuestos sobre los capitales que se inviertan en razón de un contrato-concesión, está contratando una de las facultades que le corresponden como poder soberano, y es bien sabido que los atributos de la soberanía no constituyen bienes que estén en el comercio y que pueden en forma alguna ser objeto de transacciones entre particulares; en segundo lugar, por que una contratación de esta naturaleza implica que el poder que la otorga está ligando al propio poder para lo sucesivo, de tal manera que no pueda hacer uso de sus facultades constitucionales, lo que es inadmisibile, pues el poder por ningún título puede contraer compromisos que lo inhiban del ejercicio de sus facultades constitucionales, por que en esta forma se llegaría al absurdo de reducir a la nada las facultades que la Constitución otorga; y en tercer lugar por que la teoría de la compensación es una teoría incompatible con nuestra organización Constitucional y con el sistema legal de contratos y concesiones, además de que, aunque el Estado reciba por virtud del contrato o concesión un beneficio, esto no quiere decir que el particular que otorga dicho servicio al Estado, lo haga simplemente por razón de que se le exceptúa de contribuciones, sino que en todos los casos lo presta sobre la base de obtener una remuneración, y por lo mismo no hay razón para que el Estado prescindiera de sus medios de vida y beneficiara en perjuicio de los demás contribuyentes el interés individual del contratista o concesionario."

Sentencia dictada en el tomo núm. 4096-41-2º. Banco Internacional Hipotecario de México contra actos de la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación. Informe del Presidente de la S.C.J.N. año 1941 y S.J.F. Apéndice al tomo LXXXVI, 1ª parte, vol.II, p. 677

A continuación veremos lo sustentado por la Corte en cuanto a las exenciones otorgadas a las industrias nuevas y necesarias; expresa:

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

Revisión fiscal 171-50- Refrigeradora Comercial de Culiacán, S.A. Enero 5 1955 Informe del Presidente a la S.C.J.N. Auxiliar. Año 1955. Ponente Felipe Tena Ramírez, p. 68

En un considerable número de ejecutorias la Corte ha sostenido con gran determinación la constitucionalidad de las exenciones de impuestos en tanto cuánto éstas no sean concedidas a persona determinada y en forma arbitraria o por características personalísimas que las misma posea, sino que por el contrario, se otorguen con carácter general a todo sujeto que en un momento dado se llegara a encontrar incluido dentro del presupuesto previsto por la norma que la concede. En resumen, considera que las exenciones no chocan con el artículo 28 Constitucional cuando sean otorgadas en forma abstracta, general e impersonal.

Según parece, el criterio de la Corte respecto del alcance de dichas exenciones no está bien definido, y no sólo no logra iluminar el panorama indicando un camino a seguir, sino que por el contrario provoca confusión y nos distrae del problema fundamental el cual hemos hecho consistir en encontrar una interpretación adecuada del precepto que logre conciliar los intereses que se tienen en juego, por un lado la inviolabilidad de nuestra Constitución y por otro el bienestar económico del país.

Ya dijimos con anterioridad que interpretar significa desentrañar el sentido de una expresión, de manera que interpretar un precepto constitucional significará desentrañar el sentido de una disposición general contenida en la ley fundamental.

Teniendo como base estas ideas, podemos afirmar que en las tres primeras ejecutorias citadas, más que realizar una verdadera labor de interpretación sobre el texto Constitucional, nos parece que la Corte ha eludido el compromiso reduciéndose únicamente a destacar ciertos aspectos del determinado tipo de exención de que en cada caso se trata, para incluirlas o excluirlas de la prohibición del artículo 28, más sin embargo no se demuestra esfuerzo por desentrañar el sentido del propio precepto.

Cuando las ejecutorias de la Corte relativas a las exenciones que se otorgan en forma general y abstracta, en ellas sí se advierte el ánimo de llegar a descubrir el sentido de las disposición que nos ocupa, y en todas esas tesis se llega a conclusiones similares de las cuales se han podido extraer algunos elementos comunes los que en última instancia han venido a informar lo que actualmente tenemos por el criterio de la Corte sobre la prohibición de exenciones del artículo 28.

Tal criterio en síntesis, sostiene que tomando en cuenta que el artículo 28 se encuentra comprendido dentro del capítulo de las Garantías Individuales, una exención de impuestos únicamente será violatoria de tales garantías cuando se conceda a determinada persona por un acto arbitrario y gracioso de la autoridad.

Por lo tanto, nuestra máxima institución interpretadora señala que serán constitucionales las exenciones concedidas por medio de disposiciones generales y abstractas a todo aquel que en un momento dado se llegare a encontrar incluido dentro del presupuesto de la norma que la concede.

Indudablemente que con esta interpretación se reduce en forma considerable el alcance de la prohibición del 28 evitando así la sanción de inconstitucionalidad a todas las exenciones otorgadas a generalidad de personas, como lo pudieran ser las concedidas a los mínimos de existencia, como lo son las que concede la Ley del Impuesto sobre la Renta a los salarios mínimos que como ya hemos dicho no constituyen propiamente una exención pero que es claro que se otorgan en forma general y abstracta por una norma con categoría de ley a todo aquel que se ubique dentro de un presupuesto. Inclusive las exenciones otorgadas a concesionarios de servicios públicos quedarían fuera del alcance del artículo mencionado puesto que también son otorgadas en forma general a todo aquel que obtenga una concesión del estado para la explotación de un servicio público.

Sin embargo aquellas exenciones de impuestos concedidas con fines de desarrollo industrial como lo son las que se otorgan a las industrias nuevas y necesarias y a las de utilidad nacional, según la interpretación de la Corte quedarían afectadas de inconstitucionalidad debido a que si bien estas exenciones se encuentran dispuestas por normas de carácter general, es la autoridad administrativa la que las otorga a su juicio a las sociedades que la solicita.

La interpretación judicial que hemos examinado revela la intención que tuvo la Corte de reconocer validez a las exenciones de impuestos ya que no pudo perder de vista su importancia y por consiguiente la trascendencia de tacharlas de inconstitucionalidad en forma lisa y llana, sin embargo creemos que no es éste el verdadero papel del intérprete y menos aún del intérprete constitucional.

El papel de la Corte como intérprete de la Constitución se reduce a extraer el sentido del precepto, más nunca se debe llegar ni a modificar su contenido histórico ni alterar su texto formal. Lo mismo ocurre con el Presidente de la República de acuerdo a sus facultades, y en este sentido la Corte emitió la siguiente ejecutoria:

"Exenciones. El Presidente de la República está facultado para ejecutar las leyes y para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las mismas, pero constitucionalmente no puede modificar ni derogar una ley ni tampoco extender a casos no previstos las exenciones limitativamente señaladas por la norma legal".

Amparo en Revisión 114/59, 10 de agosto 1960. Ponente. Felipe Tena Ramírez vol. XXXVIII, 3ª parte, p. 36

Resulta criticable esta ejecutoria en tanto que señala las exenciones limitativamente establecidas por la norma legal, en virtud de que constitucionalmente las exenciones están prohibidas, si expresa que no puede extender a casos no previstos, ¿Porqué entonces se toma la atribuciones de otorgar exenciones?. Ahora bien, si se pretende complementar la idea con el artículo 13 de la Ley de Monopolios, se traduce que habrá exención cuando se otorgue a una persona determinada, por lo que si se refiere a un género luego entonces no puede hablar de exención.

Otra situación criticable a la Corte es aquella en la que define al sujeto exento como aquel que se encuentra en situación de privilegio. Este rubro lo atendimos en su oportunidad, sin embargo ahora lo retomamos por referirnos a lo que la Corte a determinado, ya que si la misma ha definido al sujeto exento como privilegiado quiere decir entonces que aunque la exención sea general, serán sujetos generalmente privilegiados, lo que rompe con el principio de igualdad constitucional. Por otro lado si habla de que la exención es una excepción a la regla, los sujetos que estén contemplados en tal también se encontrarán en situaciones distintas a las demás quebrantando de igual forma la igualdad jurídica que pretende la Constitución .

Es indiscutible que en muchas ocasiones, víctimas de fuertes influjos de carácter social o económico de la época, la Corte en sus sentencias ha llegado a desvirtuar el espíritu mismo de la ley fundamental que la creó al grado de decir lo contrario al verdadero sentido del precepto que interpreta.

Tomando en consideración todo lo expuesto con anterioridad, no podemos manifestarnos conformes con la interpretación que del artículo 28 nos ha dado la Corte en el sentido de considerar constitucionales las exenciones concedidas a generalidades de personas, ya que no encontramos base sólida para tal afirmación, si tomamos en cuenta que también este tipo de exenciones atentan en contra de la igualdad, principio que anima nuestra Ley máxima expresado no sólo en el artículo 28 de la misma sino en todo el contexto constitucional. De manera que no nos queda más que un camino para llegar a justificar la exención de impuestos, no sólo para los fines económicos que con ella se pretende sino dentro y conforme con nuestro orden jurídico, razón por la cual pasamos a exponer el último punto de nuestro trabajo con la intención de proporcionar medios y bases para una reforma que conlleve a la solución de la problemática planteada.

4. LA NECESIDAD DE REFORMAR EL PARRAFO PRIMERO DEL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL

La historia nos ha demostrado que lo plasmado por el Constituyente de 1917 fue terminante, absoluto si tomamos en consideración la época en la que fue creada. Se venía de un movimiento revolucionario difícil que inició en 1910 y que en el periodo del General Porfirio Díaz se establecieron exenciones y verdaderos privilegios para las empresas extranjeras y los nacionales potencialmente fuertes. La situación económica era difícil y el constituyente para evitar que las desigualdades continuaran en función establece el término "ni exención de impuestos" y sólo hace una distinción, es decir, autoriza las mismas únicamente a determinados sujetos o hechos pero ningún otro más.

Es obvio que los tiempos y las circunstancias cambian; el país necesitaba estimular empresas para la creación de empleos, generación de impuestos, etc. pero en vez de llevar una reforma al artículo que establecía la prohibición de exenciones, se crea la Ley Reglamentaria de dicho artículo que vino a agravar aún más la situación existente.

Nada se hizo durante 50 años para resolver la problemática que dicho ordenamiento presentaba. Se tenía conocimiento de que el hecho de otorgar exenciones era inconstitucional por lo que no le quedó otra alternativa a la Corte que emitir su criterio sustentado principalmente por razones de carácter económico.

Fue hasta 1983 cuando el legislador se percató de la inconstitucionalidad que se cometía al otorgar una exención; por ello, el 3 de febrero de 1983 se adiciona al artículo de referencia una frase que quedaría en los siguientes términos:

"En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopolísticas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes..."

La anterior adición en vez de resolver el problema lo agrava y lo hace más turbulento, pues deja al legislador ordinario la facultad de interpretar las exenciones que serán constitucionales o inconstitucionales, y así se tomó de acuerdo a lo establecido por la abrogada ley.

Derivado de lo anterior, hemos de señalar que hasta la fecha existe un vacío legal al respecto, ya que el legislador no se ha apresurado a delimitar cuáles o qué tipo de exenciones han de ser consideradas como prohibidas, pero por otro lado y según se ha visto, tenemos que antes de la citada reforma constitucional ya existía una Ley, la de monopolios en las que en sus artículos que fueron materia de nuestro estudio se pretendía regular algunos de los aspectos de las

exenciones tributarias, más no se delimita con certeza qué tipo de exenciones habrán de ser consideradas como prohibidas, y la Ley Federal de Competencia Económica no delimita las prohibiciones de las exenciones constitucionales en los términos que señalan y que fueron adicionados en 1983, por lo cual decimos y reiteramos que en éste sentido existe un vacío en la ley.

Creemos que dicha adición no fue suficiente para aclarar la situación existente. Hemos dicho, que en nuestro medio actual, tomando en consideración las diversas circunstancias económicas, políticas y sociales que prevalecen en nuestro país, resulta imprescindible realizar una verdadera reforma al artículo en cuestión, una reforma que permita otorgarle constitucionalidad a las exenciones de impuestos para que termine de una vez por todas con las controversias suscitadas sobre el particular y que permita lograr el desarrollo incondicional de todas aquellas instituciones favorables para nuestro país.

Nosotros en el presente trabajo queremos aportar nuestra opinión y proponemos la siguiente Reforma al primer párrafo del artículo 28 Constitucional para que quede de la siguiente manera:

ARTICULO 28.- *En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas y los estancos. Las exenciones de impuestos solo serán permitidas cuando se trate de impedir que se afecte alguna región del país, alguna actividad agrícola, industrial o comercial, o cuando por razones de carácter económico, social, y político, el Estado considere oportuno otorgarlas para hacer frente a los fenómenos acaecidos. La leyes determinarán el procedimiento para el otorgamiento de dichas exenciones. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.*

CONCLUSIONES

- PRIMERA.-** La Constitución prohíbe de una manera terminante la exención de impuestos.
- SEGUNDA.-** En diversos preceptos se ha pretendido justificar la exención de impuestos, atendiendo a situaciones de carácter económico, político y social, olvidando lo establecido por el artículo 28 Constitucional.
- TERCERA.-** Existe una diferencia entre el sujeto exento y la no sujeción. Mientras en el primero se producen todos los elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria, ésta no nace por declaración expresa de la ley. En el segundo, la obligación tributaria no se produce en virtud de la falta de algún o algunos elementos necesarios para que surja.
- CUARTA.-** Las exenciones que la doctrina ha considerado Constitucionales, no son propiamente exenciones y por lo tanto no violan el precepto Constitucional.

- QUINTA.-** Respecto de la prohibición de exenciones de impuestos que establece nuestra Constitución, creemos que tanto la Suprema Corte como el legislador, arrastrados por un afán desmedido de justificar el otorgamiento de dichas exenciones a la luz de nuestra Constitución, se ha visto precisado a realizar una interpretación forzada del precepto en cuestión olvidando en todo momento la responsabilidad conferida al intérprete Constitucional.
- SEXTA.-** A través de un estudio histórico y con la intención de extraer el sentido mismo de la norma que nos ocupa, consideramos que la disposición de nuestro Constituyente es terminante y absoluta, por lo que no puede admitirse interpretación alguna que contravenga lo anterior.
- SEPTIMA.-** Es indiscutible que las exenciones son necesarias en un país en el que necesita estimular capitales, crear industrias, empleos, por ello, y como señalamos al principio de este estudio, no estamos en contra de ellas, sino al contrario, las consideramos convenientes, pero no hay que olvidar que vivimos en un Estado de Derecho y por lo mismo nos pronunciamos por una Reforma al primer párrafo del artículo 28 Constitucional.
- OCTAVA.-** Creemos que no fue suficiente la adición de 1983 al artículo referido, toda vez que la misma no soluciona el problema. Necesitamos una verdadera reforma que nos permita conceder este tipo de estímulos fiscales para un mejor desarrollo del país; una reforma que también de bases a las leyes secundarias, porque indudablemente la Ley Federal de Competencia Económica ha creado un gran vacío en éste sentido y en lugar de subsanar la problemática existente la agrava.

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

- AHUMADA , Guillermo.- Tratado de Finanzas Públicas. Tomo I, Córdoba, 1948
- ANDREOZZI, Manuel.- Derecho Tributario Argentino, Buenos Aires, Tipografía, Ed. Argentina, 1951.
- BURGOA, Ignacio.- Derecho Constitucional, Ed. Porrúa, México, 1982.
- BURGOA, Ignacio.- Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa, México, 1989.
- CORTINA, Alfonso.- Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Ed. Porrúa, México, 1977.
- DUBLAN, Manuel.- Derecho Fiscal, Textos Universitarios, 1975.
- FAYA VIESCA, Jacinto.- Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, México, 1988.
- FLORES ZAVALA, Ernesto.- Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1993.
- FRAGA, Gabino.- Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México, 1982.
- GARZA FRANCISCO, Sergio de la.- Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1992.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo.- Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, 15ª edición, México, 1969.

JARACH, Dino.- Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 12ª edición, 1969.

MARTINEZ, Luis.- Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1959.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Décimoprimer edición, Ed. Porrúa, México, 1993.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio.- La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, U.A.San Luis, México, 1967.

PALAVICINI F., Felix.- Historia de la Constitución de 1917, Textos Universitarios, México, 1967

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl.- Derecho Fiscal, Colección Textos Jurídicos Universitarios 2ª edición, México, 1986.

SALINAS ARAMBIDE, Pedro.- La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volúmen XII, México, 1993.

SERRA ROJAS, Andres.- Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México, 1982.

TENA RAMIREZ, Felipe.- Leyes Fundamentales de México 1808 - 1973, Ed. Porrúa, México, 1973.

L E G I S L A C I O N

- **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 102ª edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1994.**

- **Código Fiscal de la Federación, Prontuario Fiscal Correlacionado, Trigesima Edición, Ed. ECASA, México, 1994.**

- Ley Reglamentaria del Artículo 28 Constitucional, Ediciones Andrade México, 1993.**

- Ley Federal de Competencia Económica, Ediciones Andrade, México, 1993.**

- **Ley Federal de Derechos, Ed. Porrúa, México 1993.**

- **Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, Gaceta Oficial del Departamento del D.F.**

- **Ley del Impuesto al Valor Agregado, 15ª edición, Ed. Porrúa, México, 1993.**

- **Ley del Impuesto Sobre la Renta, 53ª edición, Ed. Porrúa, México, 1993.**

- **Ley del Impuesto del Activo, Prontuario Fiscal Correlacionado, Trigesima Edición, Ed.-ECASA, México, 1994.**

- **Legislación Aduanera, 17ª edición, Ed. Porrúa, México, 1994.**

O T R A S F U E N T E S

S.J.F. V Epoca Tomo CI p. 1285 y VI Epoca volumen CXXXVIII, Segunda Parte.

Jurisprudencia, apéndice al tomo LXXVI, 1ª parte, Vol. II.

Informe del Presidente de la S.C.J.N. año 1941 y S.J.F. apéndice al tomo LXXVI, 1ª parte, Vol. II.

Revisión Fiscal 171-50, Informe del presidente a la S.C.J.N. Auxiliar, Año 1955. Ponente, Felipe Tena Ramírez.

Amparo en Revisión 114/59, 10 de Agosto 1960, Ponente. Felipe Tema Ramírez Vol. XXXVIII, 3ª parte.

Diario Oficial de la Federación del 21 de Enero de 1994.