

272



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"ACATLAN"



LA EXENCION A LAS PERSONAS QUE SE DEDICAN A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA:
JORGE RAMOS CORDOVA

ASESOR: LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS.



ACATLAN, EDO. DE MEX.

MAYO DEL 2002

TESIS CON FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

"Yo la Sabiduria, hábito o presido en los buenos consejos y me hallo presente en los sabios y discretos pensamientos.

El Temor del Señor aborrece el mal; yo detesto la arrogancia y la soberbia, todo proceder torcido y toda lengua dolosa.

A mi me pertenece el don de consejo y de equidad; mia es la prudencia, mia la fortaleza; por mi reinan los reyes y decretan los legisladores leyes justas.

Por mi los principes mandan, y los jueces administran justicia."

Proverbios, cap VIII, versiculos 12-16

A DIOS: Gracias, por que me diste la vida, y la oportunidad de ser un instrumento a tú servicio en éste mundo. Gracias por haberme permitido llegar hasta éste momento tan importante en mi vida, y no sólo por este, sino por todos los que he obtenido y los que en adelante vendrán. Gracias además, por darme las virtudes y defectos que forman parte de mi persona, porque gracias a ellos podre seguir progresando en esta vida. Por todo esto, tú eres el primero al que le expreso mi agradecimiento y externo mi alegría y felicidad.

A MIS PADRES:

RAQUEL CORDOVA, por haber creído en mí, y por todo el sacrificio que realizaste para darme lo mejor de ti. Gracias por inculcarme el valor, la tenacidad y la Fe. Esta meta también es tuya, y contigo la comparto. En cada objetivo que logro siempre me acuerdo de ti. Gracias por ser la columna vertebral de nuestro hogar.

SANTIAGO RAMOS: Por haberme apoyado en todo, y por que se que también tuviste fe en mí, gracias por darme la oportunidad de que creyeras en mí. Nunca me olvido de ti.

A MIS HERMANOS:

JAVI: Por apoyarme y defenderme en todo, gracias por darme todo tu apoyo y consejos.

ROSY: Por que tu eres uno de los baluartes de nuestro hogar y un ejemplo a seguir. Gracias por brindarme tu apoyo y comprensión.

GERA: Por todas las aventuras que de niños pasamos, y porque eres un hermano que nunca deja de apoyarme.

EDITH: Por brindarme tu apoyo y no acobardarte nunca en los momentos más difíciles.

A MIS SOBRINOS:

XIADANI Y CECELIC: Por darme tanto consuelo, alegría y felicidad, en los momentos de tensión y depresión.

A IVONNE: Por tu apoyo y comprensión incondicional. Porque quiero compartir todo contigo; y este logro también es tuyo; tú me diste mucha confianza y fuerza para que lo concluyera, gracias por que nunca me has dado la espalda, TE AMO.

SEÑOR MEJIA Y NOEMI TAMAYO: Gracias por transmitirme sus experiencias; por su comprensión y apoyo.

A LA LICENCIADA TITA RUZ: Por que cuando más necesidad de trabajar tenia, usted jamás me abandonó. Le admiro mucho y le respeto. Gracias.

AL LICENCIADO DURAN: Por haberme enseñado a litigar.

A MIS COMPAÑEROS DEL DESPACHO RUZ REZA: Sonia, Juan, Arturo, Arturo González y Rafael, por transmitirme sus experiencias profesionales y por darme su amistad.

A MIS TIOS: Cata, Tomás, Lupe, Esperanza, Tere y Bruno.

AMIS AMIGOS: Marco, Ricardo, Gilberto, Juan Carvajal, Miguel Angel León, Ray, Oscar, Pedro, Saúl, Andrés y Paco. Este logro es también de ustedes.

A mis amigos del Despacho ZAMARRIPA HERRO: Eduardo, Araceli, Hugo Luis, Iván Carlo, Fili, Karla, Moises. Gracias por su apoyo.

A mis amigos de la Universidad: Miguel Angel García, Paty Plascencia, Viridiana Aguilar y Carlos Villarreal.

A mis primos: Carlos, Jaime, Alejandro, Alejandra Córdova, Toño, Cesar y todos los que me faltan.

A mis amigos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: Carlos García Cuellar y Claudia Morales.

A mi amiga Marce.

A los Profesores que integran el Sinodo de mi examen Profesional.

A todos mis Profesores de la Universidad.

AL LICENCIADO ROBERTO ROSALES BARRIENTOS:

Por su apoyo incondicional en la elaboración del presente trabajo, y por haber despertado en mi el interés en la materia fiscal cuando fui su alumno.

A LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

INDICE

INTRODUCCION	1
--------------------	---

CAPITULO PRIMERO

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	7
1.1. Concepto	7
1.2. La Potestad financiera	14
1.3. Concepto de ingreso	19
1.4. La obtención de los ingresos	21
1.5. El manejo de los ingresos	23
1.6. La aplicación de los ingresos	24
1.7. Los ingresos del Estado y su clasificación	25
1.7.1. Clasificación de los ingresos del Estado en la doctrina general tributaria	25
1.7.2. Los ingresos tributarios del Estado en nuestra legislación	28
1.7.3. Los ingresos no tributarios del Estado en nuestra legislación	32

CAPITULO SEGUNDO

LA EXENCION	36
2.1 Concepto de exención	36
2.2 Antecedentes hitóricos de la exención	45
2.3. Los fines de la exención	47
2.4. La exención como parte de la actividad financiera del Estado	49
2.5. Figuras afines a la exención	50
2.5.1. Subsidios	50

2.5.2. Desgravación	53
2.5.3. Condonación	53
2.5.4. No causación	55
2.5.5. No sujeción	56
2.5.6. Deducciones	58

CAPITULO TERCERO

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	59
3.1. Antecedentes	59
3.2. El principio de seguridad jurídica	110
3.3. El principio de proporcionalidad	113
3.4. El principio de equidad	121
3.5. Los principios constitucionales tributarios y su relación con la exención a las personas morales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta	125

CAPITULO CUARTO

LAS PERSONAS MORALES Y SU EXENCION EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	134
4.1. Concepto de persona moral	134
4.2. Regulación de la persona moral con actividades empresariales en la exención establecida en el artículo 81 último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta	135
4.3. La exención como una manifestación de poder tributario	138
4.4. La exención y la competencia tributaria	142
4.5. La Ley como único fundamento jurídico de la exención	146

CAPITULO QUINTO

LAS CONSECUENCIAS DE LA EXENCION A LAS PERSONAS MORALES CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	148
5.1. Jurídicas	148
5.2. Económicas	156
5.3. Sociales	158
5.4. Propuestas de solución	160
CONCLUSIONES	162
BIBLIOGRAFIA	169
LEGISLACION	172

INTRODUCCION

En la actualidad aún sabemos que nuestro país se encuentra en vías de desarrollo y que económicamente depende de otras naciones; sin embargo, en este sentido, el Estado, por medio de su actividad financiera, para poder sostener a su pueblo, en lo interno, así como para cumplir con sus obligaciones externas en materia económica, se allega de muchos recursos. Una de las formas en que el Estado obtiene ingresos es al ejercer su poder tributario por medio del cual impone gravámenes a sus habitantes sea cual fuere su actividad, nacionalidad o estado social.

En esta tesitura, nuestra nación hoy más que nunca necesita de ingresos debido a la espantosa crisis en la que vive el país; no obstante, el Estado al ejercer su poder para imponer tributos, debe tomar en cuenta ciertos principios que deben respetarse dentro del ámbito tributario. ya que emanan de nuestra Constitución y precisamente nos referimos a los de equidad, proporcionalidad, seguridad jurídica y legalidad.

Ahora bien, para lograr que las facultades del Estado al imponer tributos no sean tan arbitrarias, es decir, para que no rebasen los límites que nuestra Constitución establece, se crea una figura jurídica llamada exención la cual como se verá en el presente trabajo, ha sido muy importante para el desarrollo económico de las empresas en nuestra nación.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Sin embargo, haciendo una reflexión de las condiciones económicas en las que se encuentran muchas empresas en nuestro país, principalmente las medianas y las pequeñas, podemos considerar que son muy deprimentes, ya que no tienen liquidez, y por lo tanto no pueden hacer frente a sus obligaciones, por lo que sin duda alguna se irán a la deriva y en consecuencia mucha gente se quedará sin empleo, y lo más grave de todo es que el Estado deja de obtener ingresos.

No obstante lo anterior, nuestro gobierno, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público frente a una situación de esta naturaleza, no hace absolutamente nada; en cuanto se percata de que alguna empresa no está cumpliendo con sus obligaciones fiscales, realiza en su contra actos de molestia, fincándole créditos fiscales que en la mayoría de las ocasiones son elevadísimos, sin tomar en cuenta que dichas empresas se encuentran en un estado de liquidez, llegando a embargar su negociaciones y rematándolas, lo que indiscutiblemente está llevando a la ruina a muchas de ellas.

Ahora bien, la exención ayuda a minorizar las obligaciones que un contribuyente tiene a su cargo, sin embargo, la que se establece en la Ley del Impuesto Sobre la Renta sólo ayuda a determinadas personas morales, lo cual no es justo ni razonable.

En el ámbito jurídico, la exención se integra con dos elementos: 1) el subjetivo, es decir, el sujeto o persona que se va a beneficiar de la propia exención, y 2) el elemento objetivo, es decir, la actividad que realiza el sujeto;

pero este elemento tiene un campo de acción muy limitado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, puesto que sólo se incluyen en la misma pocas actividades, tales como las agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras conforme a lo dispuesto en su artículo 81, último párrafo; sin embargo, existen empresas que se dedican a otras actividades y su situación es la misma que la de las personas morales a las que sí se les incluyó en la hipótesis normativa de exención.

Si lo que el Estado busca es obtener ingresos por cualquier vía y en atención a la situación económica por la que atraviesa nuestro país, se debe exentar a más personas morales, estableciendo así equidad en la Ley del impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado, al no incluir el legislador a otras personas morales para que queden exentas del impuesto sobre la renta, propicia que las no incluidas, aunque su actividad sea distinta a las que sí se les incluye, quiebren, o en su defecto lo que producen, acorde a su actividad, disminuya o sea defectuoso, sin calidad, ni competitividad; tampoco tendrán liquidez y en consecuencia, el Estado no obtiene ningún beneficio, pues dichas empresas no logran ni lograrán utilidad alguna. Por lo tanto, la omisión del legislador en el sentido de no incluir a otras personas morales con actividades empresariales cuya fuente de riqueza sea distinta a las de las que sí engloba la exención, trae como consecuencia que esas otras fuentes de riqueza tales como la industria, comercio y prestación de servicios, soporten completamente la carga tributaria, lo cual viola flagrantemente el principio de proporcionalidad.

Con todo, el Estado no ha comprendido la magnitud del problema, porque no sólo jurídica y económicamente está perjudicando a los contribuyentes personas morales, sino también a la población en general, que es a la que se destinan los ingresos obtenidos, de aquí la necesidad de plantear la problemática existente en nuestras pequeñas y medianas empresas, por no brindárseles apoyo en materia impositiva.

Por otro lado, la redacción del precepto que contempla la exención es de difícil comprensión, pues en ella se utilizan frases y conceptos que para las personas a las que va dirigida son prácticamente incomprensibles; incluso de la lectura de la exención en comento, se desprende que hay operaciones aritméticas que el contribuyente tiene que realizar para considerar si se encuentra en la hipótesis de exención; operaciones que para poder realizarlas se necesita el apoyo de contadores y abogados fiscalistas, lo cual significa una erogación para el contribuyente. En este sentido, consideramos que la máxima de seguridad jurídica tampoco se respeta.

Como consecuencia de lo anterior, el objetivo del presente trabajo, es el de demostrar que la exención establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en favor de las personas morales, es inconstitucional, porque viola en forma flagrante tres de los principios constitucionales tributarios: el de equidad, el de proporcionalidad y el de seguridad jurídica.

Pues bien, para demostrar lo anterior, será necesario que en primer lugar analicemos en el primer capítulo del presente trabajo, todo lo referente a la actividad financiera del Estado, es decir, los tres momentos de la misma, obtención, manejo y aplicación de los ingresos del Estado, desde todos sus aspectos pues dicho análisis es importante para comprender mejor la exención

En nuestro capítulo segundo, hablaremos de dicha figura, consignando en el mismo sus antecedentes históricos y su concepto en la doctrina. Una vez hecho lo anterior, veremos cuáles son los fines de la exención en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tanto económicos como jurídicos y sociales, abarcando algunas figuras afines a la misma.

En el capítulo tercero analizaremos la importancia de los principios constitucionales en materia tributaria su relación que guarda con la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la exención, razón por la cual veremos primero la historia del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país y los antecedentes de los principios constitucionales tributarios.

Posteriormente, en el capítulo cuarto analizaremos la regulación de las personas morales; veremos que la exención es una manifestación de poder tributario; analizaremos también la relación de la exención con la potestad y la competencia tributarias; concluiremos este capítulo manifestando que la Ley es el único fundamento jurídico de la exención.

También se analizará la ubicación que tiene la exención respecto a la

potestad tributaria y a través de quién se ejerce esta potestad tributaria.

En el capítulo quinto y último analizaremos las consecuencias económicas, jurídicas y sociales que afectan a una persona moral, por no respetarse los principios constitucionales tributarios en la exención establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Finalmente, daremos las conclusiones del presente trabajo, esperando aportar algo útil en esta materia y a nuestro país.

CAPITULO PRIMERO.

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

1.1. Concepto.

El ser humano, desde tiempos remotos, siempre ha tenido la necesidad de formar agrupaciones para poder hacer frente a todo tipo de adversidades y contratiempos que se le presenten en su que hacer cotidiano, ya que sólo de esta forma puede obtener todo lo que desea, pues de no ser esto así, estaría destinado a su destrucción de la que solamente sobrevivirían las personas que físicamente estuvieran mejor dotadas.

Sin embargo, y afortunadamente para muchos de nosotros, esto no ha sucedido, ya que el hombre, aprendió que, para poder garantizar su sobrevivencia y hacer frente a todo lo que le ofrecía la naturaleza, debía vivir en agrupaciones que es lo que hoy conocemos como sociedad, pero esto tampoco fue suficiente para considerar que se garantizaba su vida así como sus propiedades, le faltaba lo más difícil, el poder sobrevivir dentro de sus mismas agrupaciones, es decir, el ser humano tuvo que delinear cuál sería la función de cada individuo dentro del grupo, someterse a quién detentara el poder, respetar las reglas que se crearan dentro de

la sociedad para poder garantizar una vida llena de paz y tranquilidad y las limitantes que tendría con relación a otros grupos humanos, como la de no invadir sus territorios.

De lo anterior, surgió la necesidad de que los seres humanos crearan lo que desde Maquiavelo conocemos como Estado, al que, según lo expuesto podemos definir como el orden jurídico de convivencia de una sociedad, políticamente organizada en un ente público superior, soberano y coactivo, el cuál se integra con una población asentada en un territorio y dotada de un poder público que se caracteriza por ser soberano y se justifica por los fines sociales que tiene a su cargo.¹

Así mismo, también podemos definir al Estado como un orden jurídico parcial inmediato al derecho de gentes, con ámbito territorial y temporal de validez jurídico, internacionalmente delimitado y con una pretensión de totalidad, respecto del ámbito material de validez, sólo restringida por la reserva del derecho internacional.²

¹ Serra Rojas, Andres, Ciencia Política, Editorial Porrúa S.A., séptima edición, México 2000, página 283-284.

² Hans Kelsen, Teoría Pura del Derecho, página 195, citado por Serra Rojas, Andrés. op.cit., página 284.

Por último, de acuerdo al Licenciado Eduardo García Maynez, el Estado es la organización Jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio.³

De las definiciones anteriores se desprende sin duda alguna varios elementos que le permiten al Estado existir como tal. Entre estos elementos encontramos primeramente al territorio, el cual podemos definir como la porción de espacio en que el Estado ejercita su poder.

El segundo elemento se refiere a la población, que son los individuos que pertenecen al Estado, es decir son los ciudadanos del Estado.

El último elemento del Estado es el poder, el cual podemos definir como la voluntad del Estado para asegurar las prescripciones dictadas por la propia sociedad.

³ García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa S.A., cuadragésima edición, México 2000, página 98.

Ahora bien, el único fin del Estado es el de satisfacer las necesidades de la población que lo integra, es decir, el bien común.

En este sentido, una vez que ha quedado claro lo que entendemos por Estado, podemos afirmar que la única forma en que el mismo puede llevar a cabo la consecución de sus fines es a través de su actividad financiera, a la que podemos definir como aquella tarea que lleva a cabo el gobierno de un Estado para la obtención, manejo y aplicación de los recursos o ingresos con que tal gobierno deberá contar para la realización de sus fines, es decir, con dicha tarea, el Estado obtiene y conduce en forma correcta su patrimonio, para satisfacer las necesidades de la colectividad.

De lo anterior se desprende que la actividad financiera del Estado se desarrolla en tres etapas, a saber: la obtención, el manejo y la aplicación de recursos o ingresos, logrando de esta manera el bien común.

Al respecto, el profesor Sergio Francisco de la Garza señala que "... la actividad financiera del Estado conoce pues tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de

Derecho privado, como lo es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de muebles, venta de bienes), como por medio de institutos de Derecho Público, por ejemplo los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la Administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; y c) La realización de un gran conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas."⁴

De lo anterior, se desprende que la actividad financiera del Estado tiene como propósito cubrir todas las necesidades de nuestra población sin excepción alguna, beneficiando en este sentido a todo el país. Por lo tanto, si el bienestar de la colectividad o bien común se alcanza a través de la actividad financiera, podríamos afirmar que la exención surge también de dicha actividad, pues como lo veremos en los capítulos siguientes de este trabajo, la misma se creó para beneficiar a ciertas personas que se encuentran en una situación económica desfavorable en relación con otras personas que gozan de una buena situación económica.

⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa S.A., quinta edición, México 2000, página 3-4.

En este sentido, podemos concluir que la actividad financiera del Estado es una necesidad que surge del mismo, con el fin de obtener recursos para poder satisfacer las necesidades de la colectividad.

Y es precisamente lo que el Estado persigue con su actividad financiera, el bien común o colectivo; el Estado, del cual formamos parte todos nosotros, se va a beneficiar realizando sus propias actividades comerciales e industriales, por lo que los ingresos que los particulares obtengan por las actividades que realicen, deberán ser recaudados por el gobierno de acuerdo a las disposiciones vigentes.

Ahora bien, si ya señalamos que la actividad financiera del Estado, tiene como finalidad satisfacer las necesidades propias de la población de una sociedad, debemos saber cuáles son esas necesidades.

Son tres tipos de necesidades de la sociedad que se deben satisfacer:

- 1) Las individuales.
 - 2) Las colectivas.
 - 3) Las públicas.
-

Las primeras necesidades mencionadas se refieren a las que tiene una persona en particular como son los alimentos, el vestido y el calzado, entre otros, es decir, son las de primer orden, que por cierto en nuestro país son los que más falta le hacen a la mayoría de los habitantes.

Las necesidades colectivas son aquellas que nacen en virtud de la convivencia que liga a los individuos dentro de la sociedad, como por ejemplo tener derecho a la educación en forma gratuita por lo menos hasta la secundaria, como lo marca nuestra constitución General de la República, derecho a la seguridad social, tales como a los servicios que presta el IMSS o el ISSSTE y el transporte público.

Por último, las necesidades públicas, son las que se han considerado por algunos autores como las más importantes ya que comprenden la seguridad pública, la impartición de justicia y la defensa nacional.

En este sentido, el Estado se concretará a la tarea de allegarse de los recursos suficientes para satisfacer todas esas necesidades individuales, colectivas y públicas.

1.2. La potestad financiera.

La potestad financiera, es la facultad que tiene el Estado para exigir que los particulares le transmitan una parte de la riqueza que obtienen de sus propias actividades, es decir, nos referimos al poder de recaudar; igualmente es la facultad para administrar esa riqueza y erogarla para satisfacer las necesidades de la colectividad.

El poder de administrar, es la facultad que tiene el Estado para conducir correctamente sus ingresos.

El poder de erogar o la potestad presupuestaria, es la facultad que tiene el estado para gastar los ingresos que obtuvo. En esta etapa, el Estado organizara las partidas presupuestarias en donde señalara a donde irán destinados dichos ingresos.

Por lo que se refiere concretamente a la potestad tributaria, la podemos traducir en una potestad jurídica financiera, ya que se manifiesta en actos jurídicos que pueden ser muy diversos, los cuales pueden ser legislativos, administrativos y judiciales, a

partir de una función llevada a cabo por cada uno de los poderes que conforman al Estado, es decir, esto se traduce en la creación de impuestos, la aplicación de dichos impuestos y la impartición de justicia en relación con la aplicación de tales o cuales impuestos por parte de las autoridades correspondientes.

Al respecto Gabino Fraga señala que para cumplir con las exigencias anteriores, el Estado se ve en la necesidad de dividirse en tres poderes, de tal manera que a cada uno le corresponderá una función diferente, al Legislativo le corresponde la función de legislar, al Judicial la de impartir justicia y al Ejecutivo la de administrar.⁵

Ahora bien, cualquier acto que lleve a cabo el Estado en razón de la potestad de que goza, debe encontrar su fundamento en la Ley.

En efecto, la Ley es la única fuente de que goza el Estado para llevar a cabo sus fines, es decir que le otorga atribuciones para poder conseguir sus objetivos. Por medio de la Ley el Estado alcanza absolutamente todas sus metas, porque al encontrarnos en un Estado de derecho todo acto de autoridad que el Estado realice

⁵ Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa S.A., vigésimo quinta edición, México 2000, página 28-29.

deberá siempre estar respaldado en la Ley.

Es importante mencionar, que para considerar que estamos en un estado de derecho no basta que existan infinidad de Leyes, pues lo importante es que dichas Leyes se cumplan. Es decir, si las autoridades aplicaran correctamente lo que las propias leyes les ordenan, si podríamos hablar de un verdadero Estado de derecho, sin embargo y desgraciadamente para nosotros, los titulares de los órganos que nos gobiernan ya sea debido a una falta de preparación o porque persiguen siempre intereses verdaderamente ajenos a lo que las propias Leyes contemplan, nunca obedecen lo que la propia Ley les ordena. Tan es así lo anterior, que los propios particulares interponen infinidad de medios de defensa para defenderse de todo acto de autoridad.

Es importante destacar que nuestro país se sitúa en un Estado de derecho, en donde los actos que realicen los órganos del Estado no pueden llevarse a cabo sin fundamento en la Ley, ya que existen ordenamientos legales que nos hablan de las atribuciones que tienen cada uno de los órganos que forman parte del Estado.

Ahora bien, como ya quedó apuntado, en todo régimen democrático, el Estado, para llevar a cabo en forma correcta su potestad tributaria se divide en tres poderes. Esta división de poderes encuentra su fundamento en el artículo 49 de nuestra Constitución General de la República que establece que, el Supremo Poder de la Federación se divide en tres poderes los cuales son el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, de lo que se desprende que para poder llevar a cabo sus objetivos, así como para poder satisfacer las necesidades de la nación, tuvo que distribuir sus funciones en los llamados tres poderes. Esta división de poderes constituye una garantía indiscutible para salvaguardar la seguridad de los individuos dentro del Estado, aunado a que cada uno de esos poderes no debe concentrarse toda la fuerza o poder del Estado, pues esto daría lugar a transformarse de un gobierno democrático a un gobierno absolutista, como la historia nos lo ha demostrado.

En este sentido, y debido a la división de poderes de la que hablamos en el párrafo que precede, corresponde al Poder Legislativo la creación de preceptos legales que regulen la imposición de tributos y otras vías en que el Estado se encargara de allegarse de recursos. La función del Poder Ejecutivo consiste en la administración del patrimonio del Estado, es decir, las atribuciones de éste órgano consiste en una serie de tareas concretas, tendientes a la realización de intereses

generales dentro de los límites de la propia Ley, así como la de ejecutar las Leyes que dicte el Poder Legislativo sin que las autoridades administrativas (los órganos pertenecientes al Poder Ejecutivo) puedan rebasar esos límites fijados en la normatividad legal. Y por último, al poder judicial le corresponde impartir justicia con relación a la aplicación de la Ley por parte de los órganos que forman parte del poder Ejecutivo.

Es importante mencionar, que el poder tributario, se ejerce conjuntamente por el poder Legislativo y por el poder Ejecutivo ya que el primero establece las condiciones en que los gobernados deben pagar sus contribuciones y el segundo le corresponde hacer efectivo esa obligación, a través de la recaudación de tales contribuciones.

Ahora bien, el poder tributario lo ejerce el poder Legislativo y sólo el poder Ejecutivo ejerce lo que se llama competencia tributaria, lo cierto es que, como la actividad de ambos poderes se endereza a obtener ingresos a través de impuestos, debemos considerar que el poder tributario se ejerce por ambos poderes.

Luego entonces, al encontrarnos en un Régimen Federal que se integra por entidades federativas, mismas que a su vez se integran por municipios, podemos

concluir que la competencia tributaria será ejercida tanto por la Federación, como por las entidades federativas.

Por lo que se refiere a los municipios ellos sólo cuentan con facultades de determinación, liquidación, cobro, recaudación y administración de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división consolidación traslación y mejoras entre otros. Es decir, no cuentan efectivamente con un poder tributario (poder legislativo) como el de la Federación y las entidades federativas sino sólo cuentan con una competencia tributaria.

1.3. Concepto de ingreso.

Antes de exponer diversas clasificaciones de lo que es ingreso, es necesario saber lo que entendemos por ingreso, pues solamente comprendiendo su significado se nos hará más fácil entender la clasificación que del mismo hacen diversos autores.

Toda cantidad que modifique de una manera positiva el haber patrimonial de

una persona constituye un ingreso ⁶, entendiéndose por haber patrimonial la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones.⁷

Por otro lado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta no nos ofrece una definición de ingreso, sólo nos indica lo que deberá considerarse como ingreso para efectos de la Ley del Impuesto que se comenta. Tampoco existe en algún otro ordenamiento legal definición al respecto, por lo que, ante esta deficiencia de la Ley podemos definir a los ingresos del Estado como el caudal que entra en poder del Estado ya sea en dinero o en especie y que necesariamente modifican su haber patrimonial.

Trasladando lo anterior al estudio que nos ocupa, podemos decir que el Estado necesita para el cumplimiento de las funciones que le atribuye el orden jurídico, de un conjunto de recursos o ingresos.

⁶ Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis, Tomo I, primera edición, México 2000, página 82.

⁷ Calvo Nicolau, Enrique, op. cit. página 122.

1.4 La obtención de los ingresos.

Señalamos en los puntos anteriores, que el Estado, para la consecución de sus fines, obtiene sus ingresos gravando las actividades de los particulares como el comercio, la industria y en general la prestación de servicios, así como por la explotación que el propio Estado realice de sus recursos naturales a través de empresas que él mismo dirija, como pueden ser la explotación de yacimientos de petróleo, de minas, entre otros.

De los ingresos que obtiene el Estado, la mayor parte la sustrae de la riqueza que generan las actividades de los particulares, pues una vez que éstos la hayan generado, el Estado les impondrá gravámenes a través de contribuciones que deben estar al igual que las tareas del poder ejecutivo reguladas en disposiciones legales.

Por último, otra de las vías con las que cuenta el Estado para obtener recursos, son los empréstitos que se obtienen a través de créditos otorgados al gobierno de un país, para satisfacer las necesidades de la población. Estos

empréstitos a los que la doctrina les ha llamado ingresos no tributarios, junto con otro tipo de actividades que realiza el Estado, se pueden otorgar al gobierno de una nación en forma interna o externa, ya sea por sus propios nacionales o por gobiernos extranjeros, u organismos internacionales.

Ahora bien, algo que es muy importante mencionar con relación a las formas en que el Estado puede organizarse para la obtención o captación de recursos, es a través de la política fiscal con que se conduzca y de ello depende, o por lo menos en gran parte, la riqueza económica del Estado.

Lo anterior es así, ya que el fin primordial de la política es la de recaudar recursos para el Estado, pero de acuerdo con un programa perfectamente delineado y siguiendo un esquema perfectamente definido. En efecto, el eminente tributarista Emilio Margain Manatou, señala lo siguiente:

"La política Fiscal puede tener como objetivos:

"A) La captación de recursos:

"1. Tendiente a satisfacer el gasto público.

"2. Tendiente a distribuir equitativamente la riqueza; y,

"3. Tendiente a combatir la inflación y por ende a estabilizar la moneda." ⁸

De lo anterior, claramente se desprende el papel tan importante que juega la política fiscal en la captación de ingresos para el Estado, es por eso que para la obtención de recursos el Estado debe diseñar una táctica adecuada para satisfacer las necesidades de sus habitantes, en función de los datos tanto económicos, así como psicológicos de los mismos, sin que dicha política afecte la economía de los particulares, pues esto acarrearía serios problemas a largo plazo como el que actualmente estamos viviendo los mexicanos.

En esta tesitura, podemos concluir que existen medios tácticos (política fiscal) para la obtención de ingresos con los que el Estado pueda subsistir, procediendo en consecuencia a su manejo y distribución.

1.5 El manejo de los ingresos.

El manejo de los ingresos es la forma en que el gobierno de un Estado conduce la riqueza que previamente obtuvo de diversas maneras, con el fin de destinarlas a satisfacer las necesidades de la colectividad.

⁸ Margain Manatou, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Editorial Porrúa S.A., primera edición, México 2000, página 8.

Ahora bien, estos recursos que el gobierno ha obtenido deberán ser manejados a través de sus distintos órganos administrativos, es decir, es el propio Estado el que organizará la gestión de sus propios ingresos.

1.6 La aplicación de los recursos.

Esta tercera fase de la actividad financiera del Estado, se refiere al destino que el gobierno del Estado dará a tales recursos, de acuerdo al fin que los ordenamientos legales correspondientes señalen, es decir, la aplicación de los recursos sólo tiene como meta el propio fin del Estado, que es el bienestar de la colectividad y que le podríamos llamar las erogaciones que el Estado forzosamente debe tener para alcanzar sus objetivos; al igual que la obtención y el manejo de los recursos económicos, la aplicación de los mismos debe encontrarse regulada en la Ley y no partir de simples realizaciones de facto.

Los ordenamientos jurídicos que regulan esta tercera etapa de la actividad financiera, la encontramos regulada en la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos, los cuales señalan la forma en que los ingresos deberán distribuirse en el gasto público.

Una vez que el Estado haya obtenido ingresos, deberá aplicarlos al objetivo que se propuso, que no es otra cosa que la de satisfacer las necesidades de la colectividad; sin embargo, para que ello sea así, es indispensable que el Estado destine tales ingresos en favor de toda la colectividad.

En virtud de lo anterior, podemos considerar que la aplicación de los recursos, es el destino que el Estado da a los mismos y con esto colma las necesidades de la sociedad.

1.7 Los ingresos del Estado y su clasificación.

1.7.1. Clasificación de los ingresos del Estado en la doctrina general tributaria.

El Licenciado Adolfo Amoja Vizcaino divide los ingresos del Estado en dos: ingresos tributarios e ingresos financieros. Los primeros los divide en impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos o contribuciones accesorias. En los segundos la clasificación es más amplia, pues los divide en empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, amortización y conversión de la deuda pública, moratorias, renegociaciones,

devaluaciones, decomisos, nacionalizaciones y privatizaciones.⁹

El profesor Sergio Francisco de la Garza establece que los ingresos se clasifican en ingresos originarios e ingresos derivados, los primeros son los que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como por ejemplo, la explotación de sus propios recursos naturales y los segundos son aquellos que el Estado recibe sin que provengan de su patrimonio.¹⁰

Por último, este mismo autor hace una clasificación que coincide con la del Licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino y con la clasificación que hace nuestro Código Fiscal de la Federación, al indicar que los ingresos del Estado se dividen en dos: los ingresos tributarios por una parte, y los ingresos no tributarios, por la otra. En la primera quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos, y las contribuciones especiales. En la segunda, quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos ya sea que deriven de un acto de Derecho público como la requisición, o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado.

⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 2000, Décima edición, página 82.

¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco, op. cit. página 122.

Existe otra clasificación, que podríamos decir que es distinta a las anteriores, pues se refiere básicamente a los ingresos públicos, misma que parte desde un punto de vista netamente jurídico; dicha clasificación es aportada por el Profesor Hipólito Rossy ¹¹ el cual elimina como ingresos del Estado a los empréstitos y la enajenación de bienes que realice el Estado como ente de Derecho Privado, ya que en el primero tarde o temprano el Estado devolverá el dinero a la persona que le proporcionó el préstamo y con la enajenación de bienes considera que el Estado al enajenar los bienes que le pertenecen lo único que hace es cambiarlos por dinero. Opinión que es muy respetable, pues en cierto sentido en este tipo de operaciones lo que hace el Estado es convertir su patrimonio en dinero que en nada modifica su haber patrimonial, a menos de que el bien o los bienes que hubiere enajenado los haya vendido a un valor superior de lo que en realidad pudieran costar.

No obstante lo anterior, algunos estudiosos consideran que tanto los empréstitos, así como la enajenación de bienes constituyen una fuente de ingresos, ya que al encontrarse un país en las condiciones tan penosas como el nuestro por culpa de los que nos gobiernan, sería la única forma rápida de allegarse de recursos.

Sin embargo, aun así, la opinión de Hipólito Rossy es digna de ser tomada en

¹¹ Rossy, Hipólito, Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Bosch, tercera edición, Barcelona 1959, página 148.

consideración, ya que si por el contrario a lo manifestado en el párrafo que precede, los empréstitos no llegaran a cumplir con su objetivo, cosa que sucede muy a menudo en nuestro país, indudablemente el autor en comento tendría absolutamente toda la razón, ya que no se cumpliría el propósito de los empréstitos, que es el de incrementar los ingresos públicos.

Pues bien, de todas las clasificaciones mencionadas, la que nos pareció más acertada en el sentido de no inmiscuirse en divisiones y subdivisiones tan profundas que únicamente confunden y complican la comprensión de la clasificación de los ingresos del Estado, fue la del Licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino, que al igual que la mayoría de los tratadistas los divide en ingresos tributarios y en no tributarios, además su clasificación se asemeja mucho a la del Código Fiscal de la Federación.

1.7.2 Los ingresos tributarios del Estado en nuestra legislación.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de nuestra máxima Ley, que establece la obligación de todos los mexicanos para contribuir a los gastos públicos en una forma proporcional y equitativa, así como el diverso 73, fracciones VII y XXIX-A que preceptúan las facultades del Congreso para imponer contribuciones

que satisfagan el presupuesto de la Federación. se puede afirmar que una de las facultades del Estado más importantes para allegarse de recursos, es la de imponer tributos.

El primero de los artículos que se menciona, al señalar que es deber de todos los mexicanos "contribuir", está aludiendo al término de contribuciones, por lo tanto es necesario saber el concepto de contribución.

El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual, el Estado actuando como sujeto activo, exige a un particular denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación excepcionalmente en especie.¹²

Ahora bien, podemos considerar que la frase "vínculo jurídico" cobra mucha relevancia en el sentido de que el Estado verá pasar a sus arcas dichos ingresos, siempre y cuando exista ese vínculo jurídico, es decir, que la conducta de cualquier persona ya sea física o moral, se adecúe a las hipótesis normativas previstas en las Leyes que establecen tributos, de tal razonamiento tiene fundamento en el párrafo primero del numeral 6 del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas previstas en las Leyes vigentes durante el lapso en que ocurran.

¹² Margain Manatou, Emilio, Introducción al Estudio del derecho Tributario, Editorial Porrúa, décima edición, México 2000, página 253.

Asimismo, el artículo segundo de nuestra Ley General Tributaria establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Por lo tanto, las contribuciones forman parte de los ingresos del Estado siempre y cuando se establezcan en la Ley, esto es así al tenor del artículo precitado. Dicho precepto, divide las contribuciones de la siguiente forma:

Primeramente señala que los impuestos son los gravámenes que los particulares deben de dar al Estado, siempre y cuando su conducta se adecúe a la situación jurídica de hecho que el precepto normativo prevea.

Las aportaciones de Seguridad Social, señala que son los ingresos que el Estado obtiene en virtud de haber sustituido a los particulares en sus funciones que por Ley le correspondían en materia de seguridad social.

Por otro lado manifiesta que las contribuciones de mejoras son los tributos que también se establecen en la Ley y que corren a cargo de todos los habitantes del país, siempre y cuando estos se beneficien en forma adicional de las obras públicas que realice el Estado.

Finalmente el mencionado precepto considera que los Derechos, son los ingresos que el Estado obtiene de los particulares por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público, así como por los servicios que el Estado presta a tales particulares en sus funciones de Derecho Público.

Por otra parte, en el artículo tercero del Código Fiscal de la Federación se previene que los aprovechamientos son también ingresos que el Estado percibe por el incumplimiento de diversos ordenamientos por parte de los particulares, multas de carácter administrativo y cuotas compensatorias.

Por último, los accesorios de las contribuciones y los aprovechamientos, son los recargos las multas, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% del valor de los cheques que los particulares libren en favor de las autoridades del Estado, siempre y cuando no sean pagados.

1.7.3 Los ingresos no tributarios del Estado en nuestra legislación.

Nuestro Código Fiscal de la Federación, en relación con este tipo de ingresos sólo menciona a los productos, en el párrafo tercero del artículo tercero del ordenamiento citado, a los que define como las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso o aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Ahora bien, dentro de este tipo de ingresos no tributarios, también encontramos a los empréstitos, emisión de bonos de deuda pública, entre otros, los cuales como ya dijimos son formas mediante las cuales el Estado obtiene recursos que le serán de importancia para llevar a cabo la consecución de sus fines.

Es importante mencionar, que en el presente trabajo haremos mas referencia a lo que es un tributo o impuesto, ya que a través de estos la exención encuentra su creación y justificación .

En efecto, la exención como más adelante se explicara, fue creada para efectos de liberar del pago de contribuciones a los particulares, siempre y cuando su conducta se adecue a lo que establezca la hipótesis legal de exención.

En este sentido, antes de entrar al estudio concreto de lo que es la figura jurídica de la exención debemos señalar primero lo que entendemos por impuesto o tributo.

Adolfo Arrijo Vizcaino define al impuesto como una prestación económica que, dentro de la relación jurídico tributaria los ciudadanos están obligados a prestar o a aportar al Estado con el objeto de sufragar los ingresos Públicos.¹³

En razón de lo anterior podemos decir que, el impuesto es un gravamen que el Estado fija con carácter de obligatorio a todas aquellas personas cuya conducta coincida con la que la Ley señala como hecho generador de un ingreso tributario.

Una vez que hemos establecido lo que entendemos por impuesto, y para efectos de entender más aún la exención debemos señalar cuales son los elementos del impuesto, los cuales a saber son el sujeto, el objeto, la base, la tasa

¹³ Arrijo. Vizcaino, Adolfo, op. cit. página 115.

o tarifa, el tiempo y forma de pago.

Con relación al primer elemento, encontramos a dos tipos de sujetos, el activo y el pasivo. El primero se refiere al Estado, ya que es a él a quién se dará la prestación relativa. En cuanto al segundo sujeto, es aquella persona ya física o moral, nacional o extranjera que esta obligada a contribuir a los gastos públicos, siempre y cuando su conducta se adecue a la hipótesis de causación que prevean las Leyes fiscales.

El objeto, es la situación que la norma legal señala como hecho generador del crédito fiscal. Generalmente, este hecho generador se traduce en los ingresos que el particular obtiene por medio de la actividad que realiza. En otras palabras, podemos decir que el objeto es el punto de incidencia de la propia contribución. Estos puntos de incidencia pueden ser entre otros, los ingresos que obtenga el gobernado, la obtención de una herencia, la realización de un acto la celebración de un contrato.

La base, es el parámetro que esta constituido por una cantidad de dinero o un bien valorable, al cual se le aplicara la tasa o la tarifa que al respecto la Ley establezca. En otras palabras, el objeto es la cantidad sobre la que se calcula el pago de un impuesto.

La tasa es el porcentaje que se aplica a la base imponible para poder determinar el importe del tributo a pagar por parte del contribuyente.

La tarifa, es la que se compone de una serie de tasas o cuotas y también se aplica a la base imponible para efectos de determinar el impuesto a cargo del contribuyente. También se le conoce como alicuota progresiva, porque cuando la base imponible aumenta la tasa hace lo propio.

Es necesario que la norma fiscal señale la época y forma de pago, es decir, las fechas en que se tiene que cubrir una contribución y la manera de realizarse que generalmente es mediante declaración, en la que los sujetos pasivos están obligados una vez que se han reunido todos los elementos constitutivos del impuesto, para saber con precisión la cantidad a pagar por concepto de tributos que se hayan causado.

CAPITULO SEGUNDO.

LA EXENCION.

2.1 Concepto de Exención.

Como la exención libera de una obligación, antes de definirla debemos saber que entendemos por obligación.

La obligación fue definida en el Derecho Romano como obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicui solvendae rei secundum nostrae civitatis iura, es decir, la obligación es el vinculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna prestación según los ordenamientos legales de nuestra ciudad.

Ahora bien, la prestación que se menciona en la definición anterior la podemos traducir en una conducta de dar, de hacer o no hacer y debe ser realizada por el sujeto pasivo. En el caso de los impuestos, la prestación consiste en el deber jurídico que tienen los particulares de enterar o pagar al fisco (federal, estatal o

municipal) una parte de su riqueza por los ingresos, utilidades o rendimientos que hayan obtenido por las actividades que realizan.

En este sentido, a los impuestos se le denomina prestación, porque a cambio de la conducta que realice el gobernado (dar) el contribuyente no recibe nada a cambio, sólo con posterioridad deberá recibir algún beneficio, el cual se traduce en un servicio en favor del particular por parte del Estado, alcanzando de esta manera el bien de la colectividad.

Señalado lo anterior, es importante mencionar la forma en que surge la obligación de otorgar una prestación en favor del fisco.

El primer párrafo del artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Así pues, tenemos que si la conducta del gobernado se adecua a la hipótesis normativa que prevea alguna Ley fiscal, surge una obligación que debemos realizar en favor del Estado.

Ahora bien, el supuesto jurídico es el hecho o acontecimiento enunciado en la norma legal en forma lógica, es decir, como la causa, y que al realizarse por aquellas personas físicas o morales, hace que nazcan y se produzcan las consecuencias, derechos y obligaciones. Dichos hechos o acontecimientos reciben el nombre de hechos o actos jurídicos, porque al manifestarse en la realidad producen consecuencias jurídicas.

La Doctrina francesa habla de hechos jurídicos, los cuales se refieren a los acontecimientos naturales o del ser humano que al realizarse producen consecuencias jurídicas, concluyendo que son hechos jurídicos porque sin intervenir la voluntad del hombre para producir las consecuencias, las mismas se realizan inevitablemente. Por otro lado, cuando interviene la voluntad del hombre para crear, transmitir, transferir y extinguir derechos y obligaciones, reciben el nombre de actos jurídicos, a los cuales podemos definir como aquellos hechos voluntarios ejecutados con la intención de realizar consecuencias jurídicas. En este sentido la diferencia que existe entre un hecho y un acto jurídico, según la doctrina francesa, no esta en la intervención del hombre sino en la voluntad o el animo de producir consecuencias de derecho.

En consecuencia en materia de impuestos, los hechos, actos, situaciones o acontecimientos que hace que se produzca la obligación de pagarlo, es un hecho jurídico, ya que la circunstancia de que intervenga la voluntad de las personas no lleva implícita la intención de producir alguna obligación y que en el caso es la de pagar impuesto alguno.

En materia fiscal a este hecho jurídico se le llama de muy diversas formas. Si esta enunciado en la Ley se le conoce como hecho imponible, y si es la conducta que se refiere a la hipótesis normativa por parte de cualquier sujeto se le conoce como hecho generador. Es importante mencionar que el tributo únicamente se refiere a los impuestos y no a otra clase de tributos.

El hecho imponible, se manifiesta de varias formas, pudiendo ser genérico, específico, simple y complejo.

Es genérico cuando tiene rasgos generales sin individualizarlo, como puede ser la actividad comercial o industrial. Es específico, cuando si se individualiza como puede ser la actividad comercial de computadoras, de carnes, abarrotes entre otros, es decir se habla de una actividad correctamente detallada e identificada. Se dice que el hecho imponible es simple, cuando la actividad que se realice consiste en un acto o un negocio jurídico, una situación o cualidad de las personas, por ejemplo ser

un heredero o propietario de algún bien. Por último se dice que el hecho imponible es complejo cuando en el mismo no solamente se realiza un acto o un negocio jurídico sino que se realizan varios.

En consecuencia la materia del hecho imponible, puede consistir en acontecimientos materiales o fenómenos de consistencia económica, tipificados en las normas tributarias o por hechos o actos jurídicos tipificados por el Derecho Privado y transformados en hechos imponibles por obra de las Leyes tributarias correspondientes. También pueden ser el estado o cualidad de las personas, la actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica, y por último ser el titular de ciertos tipo de derechos sobre algún bien o cosa.

Una vez que ha quedado claro lo que es la obligación, el hecho generador e imponible, que van ligadas a un impuesto, podemos entrar al estudio de lo que es la exención.

De acuerdo al significado etimológico que nos proporciona el Diccionario de la Real Academia española, la exención proviene del Latín "exemptio omnis", que significa, efecto de eximir o eximirse, fuerza o libertad que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación.¹⁴

La definición anterior, es suficiente para entender el término que se analiza, aunque nos remite a otros como el de eximir o eximirse, que no tienen otro significado que el de liberar o desembarazarse de cargas, cuidados, culpas, entre otros.¹⁵

En este sentido, consideramos que la exención es una relación jurídica conectada íntimamente con el hecho imponible, inspirada y ajustada con los principios jurídicos que conforman el ordenamiento jurídico, lo cual provoca el no nacimiento de la obligación tributaria material. Es decir, la exención nos libera de nuestra obligación de pagar determinadas contribuciones.¹⁶

¹⁴ Diccionario de la Real Academia Española, Editorial Epasa Caspe, Madrid 1992, página 658.

¹⁵ Diccionario Hachete Castell, Tomo V, Editorial Castell, Madrid, 1981, página 889.

¹⁶ Salinas Arrambide, Pedro, La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario, Editada por la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, volumen XII, primera edición, México 1990, página 163.

Es importante mencionar que, para algunos autores, la exención es un privilegio, circunstancia con la que definitivamente no estamos de acuerdo.

En efecto, el Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez señala que la exención tributaria ES UN PRIVILEGIO establecido en la Ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación de cumplir de determinadas contribuciones.¹⁷

Adolfo Arrija Vizcaino, señala que a los exentos que se les elimina de la regla general de causación, automáticamente se les esta colocando en una situación de privilegio, ya que no se le está perdonando a determinados contribuyentes la obligación de pagar tributos, sino que se les está eximiendo de la misma, lo cual implica una situación diferente, ya que mientras el perdón es un acto gracioso, la exención es un privilegio.¹⁸

¹⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, tercera edición, México 2000, página 137.

¹⁸ Arrija Vizcaino, Adolfo, op. cit., página 503.

Por otro lado, el distinguido tributarista Emilio Margain Manatou, establece que la exención es la situación que está comprendida dentro de la regla general a la que por voluntad del hombre, el legislador la elimina o excluye de ella, y que puede desaparecer en cualquier momento, por lo tanto la exención es un verdadero privilegio de que goza su titular.¹⁹

Definitivamente lo asentado en los párrafos que preceden nos parece correcto, sólo en el sentido de que la exención se otorga por razones de equidad y de conveniencia; pero como ya se dijo en relación a que la exención sea un privilegio no se está de acuerdo.

En efecto, la figura de la exención contraria a la del privilegio, nos libera de una obligación que en el caso es el de pagar contribuciones. Por el contrario el privilegio es una ventaja exclusiva o especial de que goza alguien por concesión de un superior o por determinada circunstancia propia.²⁰

¹⁹ Margain Manatou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, op. cit., página 153.

²⁰ Diccionario de la Real Academia Española, Editorial Epasa Caspe, página 1183.

Contrario a lo señalado anteriormente, la exención no constituye ninguna ventaja para quienes gozan de ella pues lo que se busca con dicha figura es un equilibrio, una verdadera igualdad al momento de tributar, tal y como lo indicaremos en capítulos posteriores.

En razón de lo anterior podemos afirmar que la exención se motiva y justifica con el reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir. Los privilegios en cambio se apoyan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases de contribuyentes que tienen capacidad contributiva.²¹

Por ello incluso, el Licenciado Sergio Francisco de la Garza señala que el espíritu del constituyente fue el de prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos, que introducían desigualdades a los ciudadanos, pero no prohíbe otorgar exenciones a aquellas industrias que realizan un esfuerzo para lograr el desarrollo económico del país en el que todos tenemos interés y del que todos los ciudadanos derivamos beneficios indirectos.²²

²¹ Griziotti B, *El Principio de la Capacidad Contributiva e su aplicazoni*, en *Riv. Dir. Fin.* Tomo I, 1949, citado por Pedro Salinas Arrambide, *op. cit.* página 167.

²² De la Garza, Sergio Francisco, citado por Pedro Salinas Arrambide, *op. cit.*, página 211.

2.2 Antecedentes históricos de la exención.

El primer antecedente de la exención en nuestro país lo encontramos en el Bando de Hidalgo, de fecha 6 de diciembre de 1810, el cual señalaba en su artículo segundo que debía cesar la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban y toda exacción que a los indios se les exigía.²³

Si bien es cierto que el precepto anterior se encontraba regulado en un simple bando, el mismo fue un importante antecedente de la exención en nuestro país, y con el paso del tiempo una pieza importante no sólo para encontrar una verdadera equidad, sino también para lograr un verdadero desarrollo económico en nuestra nación.

Ahora bien, aunque el artículo que se menciona no habla expresamente de una exención, es claro que al señalar que los indígenas y las castas (que en aquel entonces eran las clases económicamente más débiles) dejaran de tributar, estamos en presencia de una exención.

El segundo antecedente lo encontramos en el artículo 70, fracción XXIV del segundo proyecto de constitución, sesión del 13 de noviembre de 1842; Dicho

²³ Tena Ramírez, Felipe, *Leyes Fundamentales de México*, Editorial Porrúa S.A., décimo sexta edición, México 2000, página 100.

artículo señalaba que correspondía al Congreso Nacional fomentar y proteger a la industria nacional concediendo exenciones o prohibiendo la importación de los artículos y efectos que la perjudicaran.²⁴

Como se puede observar, en este segundo antecedente el legislador utilizaba la palabra de exención, figura que en aquella época y hasta poco después de la revolución dio lugar a que se establecieran verdaderos privilegios al amparo de la exención.

El tercer antecedente lo encontramos en el artículo 75 del Estatuto provisional del Imperio mexicano del 20 de abril de 1865, mismo que indicaba que ninguna exención, ni modificación de impuestos puede hacerse sino por una Ley.²⁵

Por último, en el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, se señala que están prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos **EN LOS TERMINOS Y CONDICIONES QUE FIJAN LAS LEYES.**

²⁴ Tena Ramirez, Felipe, op. cit. página 387.

²⁵ Salinas Arrambide, Pedro, op. cit. página 190.

De lo anterior, podemos concluir que los legisladores a través de la historia en nuestro país, no han olvidado el papel tan importante que juega la exención, ello lo vemos en cada uno de los antecedentes mencionados, de lo cual se desprende que la exención ha figurado en la mayor parte de nuestros ordenamientos máximos y que a su vez permiten que los ordenamientos secundarios sean los que se encarguen de reglamentar de manera concreta esta figura tan importante en nuestro régimen tributario.

Es así como la exención, fue sin duda alguna sometida a un periodo evolutivo, hasta llegar a lo que hoy conocemos en nuestra legislación, figura jurídica que por cierto, el legislador contemporáneo tiene la responsabilidad y obligación de perfeccionarla.

2.3 Los fines de la exención.

Uno de los principales fines de la exención es la de establecer un equilibrio justo en materia de contribuciones para toda la ciudadanía; esto a su vez supone lógicamente un aliento económico para algunas personas, lo que indudablemente traería como consecuencia inmediata una verdadera justicia tributaria y por ende el **bienestar para la sociedad en general.**

Lo anterior es así, ya que el Estado, al crear la figura que se estudia logra una de sus principales metas: llegar a imponer una igualdad entre los que tienen más y los que menos tienen, pues la exención al liberarnos de cumplir con la obligación de pagar contribuciones al que tiene menos, lo motiva para que éste siga participando con más desenvolvimiento en el desarrollo económico del país; y el que tiene más, por este sólo hecho puede seguir haciendo frente a todas las adversidades que se le pueden presentar, de esta manera el Estado alcanza el más importante de sus fines: EL BIEN COMUN.

En efecto, el anhelo del gobierno de un país en que son pocos los que mucho tienen y muchos los que nada tienen, radica en la distribución equitativa de la riqueza, obligando al rico a pagar más y menos al pobre.²⁶ Esto nos lleva a la conclusión, sin lugar a dudas, de que la exención es el instrumento por excelencia para establecer una verdadera igualdad entre los desiguales y una verdadera proporcionalidad entre las personas llamadas a tributar, beneficiando así a toda la colectividad.

²⁶ Margain, Manatou, Emilio, Nociones de Política Fiscal, op. cit., página 11.

2.4 La exención como parte de la actividad financiera del Estado.

Si consideramos que el Estado obtiene ingresos por medio de su actividad financiera al establecer contribuciones, con el fin de satisfacer las necesidades de la población en general, podemos afirmar también que si un contribuyente se libera de pagar contribuciones a través de la exención, ésta, forzosamente, debe formar parte de esa actividad financiera, pues va encaminada a satisfacer las necesidades generales de la población. Ello es así, ya que el dinero no cobrado por el Estado por concepto de contribuciones podría ser utilizada por las empresas que gozaran de tal exención para reactivar su economía, circunstancia que además de fomentar la creación de nuevos empleos, alentaría al contribuyente para cumplir con el pago oportuno de los demás impuestos a los que tuviera el deber de hacerlo, amén de evitar que los contribuyentes más débiles fueran a la ruina afectando enormemente la economía del país.

Por lo tanto, hemos de concluir que así como el tributo es un instrumento básico en la vida del Estado moderno, también lo es lógicamente la exención, entendiéndose que ambos instrumentos tienen su origen en la propia actividad

financiera del Estado, por ser creadas por el propio Estado y tener el mismo fin.²⁷

2.5 Figuras afines a la exención.

La exención siempre ha sido confundida con otros instrumentos fiscales tales como los subsidios, las desgravaciones, condonaciones, la no causación, la no sujeción y las deducciones, ya que tienen el mismo fin que la exención; Sin embargo no son figuras iguales como se pasará a demostrar a continuación.

2.5.1 Subsidios.

Este concepto, generalmente es confundido con el de la exención circunstancia que es totalmente errónea, pues en el subsidio no se libera completamente de la obligación de pagar la carga tributaria.

En efecto, en el caso de los subsidios, la eliminación a la regla general de causación es solamente parcial. Dicho en otras palabras se reduce la carga tributaria pero no se elimina en su totalidad.²⁸

²⁷ Calvo Ortega, R. La Interpretación de las Exenciones Tributarias, Editorial Edersa, primera edición, Madrid 1971, página 115.

²⁸ Arrijo Vizcalno, Adolfo, op. cit. página 506.

Ahora bien, en la definición anterior se alude al término reducir, por lo que es necesario saber lo que se entiende por reducción en materia fiscal.

La reducción se configura cuando la base imponible, el tipo aplicado es inferior al normal, en función a una determinada política económica que se instrumenta mediante el impuesto. La reducción tributaria puede efectuarse porque algo o alguien deja de estar sujeto a un tributo, o bien porque la carga tributaria es reducida.²⁹

Por otro lado, el Profesor Sergio Francisco de la Garza, señala que cuando el impuesto ha sido calculado por la aplicación de la alícuota a la base imponible, en ocasiones la suma obtenida no representa el adeudo fiscal del contribuyente, o sea el monto del impuesto, en virtud de que puede estar sujeto a reducciones o incremento que es necesario practicar.³⁰

De lo anterior podemos considerar que la figura del subsidio se utiliza como sinónimo de reducción, pues ambas tienen el mismo objetivo que es la de aminorar la carga tributaria a pagar por parte del contribuyente, es decir al resultado que se

²⁹ Salinas Arrambide, Pedro, op. cit. página 152-163.

³⁰ De la Garza, Sergio Francisco, op.cit. página 509.

obtenga de aplicar la tasa a la base imponible, esto es a la determinación del impuesto, es a lo que deberá aplicarse la reducción.

Por ello, incluso, el Licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino señala que los principales subsidios que han sido establecidos por razones de política económica son meras reducciones de impuestos.³¹

En esta tesitura, podemos señalar que el subsidio o reducción y la exención son figuras que jurídicamente están bien diferenciadas, llegando a la conclusión de que la exención libera completamente de una obligación o carga tributaria que prevé el presupuesto de hecho imponible. En cambio el subsidio o reducción no libera completamente al causante de su obligación, si no que la misma se cumple pero en forma disminuida.

³¹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit. página 506.

2.5.2 Desgravación.

La desgravación es un concepto que se integra en la base imponible a efectos de determinar el tipo progresivo, y una vez fijado éste se exoneran de la tributación correspondiente, por lo general la parte de cuota proporcional dichos conceptos desgravables.³²

2.5.3 Condonación.

Esta una de las figuras que más se ha confundido con la exención cuyo significado resulta ser el de perdonar una pena muerte o una deuda.³³ Bajo esta definición, la gente que no tiene conocimiento de la materia fiscal, los especialistas en la materia e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, utilizan como exención el sinónimo de condonación, lo cual es incorrecto.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona

³² Salinas Arrambide, Pedro, op. cit. página 162.

³³ Diccionario Enciclopédico Hachette Castel. Tomo III, Editorial Castell, página 513, Madrid 1981.

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.³⁴

De lo anterior se puede apreciar la confusión tan grave que existe entre estos dos conceptos, ya que la condonación tiene por objeto perdonar una deuda, es decir, la obligación de pagar una contribución ya determinada y cuantificada por el contribuyente o por el fisco, en cambio, en la exención no se perdona nada, puesto que todavía no existe ninguna deuda tributaria, es decir dado a la liberación que produce ésta, no tiene objeto continuar con el procedimiento para determinar un crédito que no se cobrará. Por lo tanto en un sentido estricto, podemos decir que la exención se refiere a obligaciones sustantivas sin llegar a hablar de crédito.³⁵

A mayor abundamiento, y para que no quede duda de la diferencia tan grande que existe entre estas dos figuras, el concepto de condonación en materia fiscal adopta el concepto que en materia civil se dice de ella. Al efecto se indica que la condonación es la remisión de deuda, la cual consiste en el perdón de la deuda que el acreedor hace a su deudor con la conformidad de este.³⁶

³⁴ Semanario Judicial de la Federación, V época, página 451.

³⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op. cit. página 139.

³⁶ Bejarano Sánchez Manuel, Obligaciones Civiles, Editorial Harla, Tercera edición, México 2000, página 497.

Otra de las grandes diferencias que existe entre estas dos figuras, es la referente a su procedencia. La exención se otorga sin la necesidad de que el crédito fiscal se haya cuantificado; en cambio, la condonación procede siempre y cuando exista una deuda determinada en cantidad líquida, precisamente para realizar el perdón correspondiente.

2.5.4 No Causación.

La no causación es otra de las figuras que comúnmente confundimos con la exención, pues tampoco en ella existe pago alguno de contribuciones.

No obstante lo anterior, la diferencia es muy fácil de apreciarse, ya que mientras la exención libera del cumplimiento de la obligación de tributar, es decir, de algo que nació pero que por disposición de la Ley nunca llega a cuantificarse, en la no causación, jamás existe la obligación de tributar y en consecuencia no libera de nada en lo absoluto ya que nunca existió la realización del hecho imponible como en la exención, es decir, el hecho o situación de que se trata no fue incluida en el hecho imponible que prevé la hipótesis normativa, por lo que al no causarse la obligación tributaria no habrá nada que eximir o liberar.³⁷

³⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op. cit. página 138.

2.5.5 No Sujeción.

Por no sujeción debemos entender todas aquellas actividades que realizan los particulares que no se encuentren dentro del hecho imponible, es decir, **todo lo que no se señala dentro de las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las Leyes impositivas es lo que se considera fuera de lo no sujeto.**

Al respecto, los tributaristas españoles José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González indican que la sujeción al tributo sólo puede entenderse para el caso de que una persona determinada se encuentre en la hipótesis prevista en abstracto por el hecho imponible, es decir, realice en concreto el hecho imponible no resulta difícil llegar a la conclusión de que la no sujeción es justamente lo opuesto a la descrita, esto es, se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión.³⁸

Ahora bien, lo anterior no debe dar lugar a que la no sujeción se confunda con la no causación o la exención pues como ya se dijo en el punto anterior, la no sujeción y al igual que en la no causación jamás existió la obligación de tributar,

³⁸ Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, Curso de Derecho Tributario, Tomo I, Editorial de Derecho Reunidas, Quinta Edición, Madrid 1989, página 214.

pero la diferencia entre estas dos radica medularmente en que, en la no causación no se causan los impuestos porque no se establecen en la Ley, en cambio en la no sujeción, el legislador se limita a manifestar en forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible; afirmación que al margen de dar una interpretación auténtica sobre posibles casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible.³⁹

Es decir, en la no sujeción se realiza el hecho generador, pero por declaración de las Leyes las personas que lo efectuaron no quedan sujetos al cumplimiento de la obligación; es decir, que a pesar de haber sido realizada la situación o el hecho señalado en la Ley, la obligación no nace porque el sujeto que la realizó no está obligado a la disposición.⁴⁰

En este sentido, podemos afirmar que en la no causación la realización de la situación jurídica o de hecho no está incluida en el hecho imponible; pero el sujeto no queda incluido o expresamente se le excluye; en la exención el hecho imponible se realiza en todos sus elementos y la obligación nace a cargo de los sujetos pero

³⁹ Pérez de Ayala, Jose Luis y González, Eusebio op. cit. página 217.

⁴⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op. cit. página 138.

no se hace exigible ni se cuantifica, debido a que por disposición de la Ley el sujeto se libera del cumplimiento de la obligación.

2.5.6 Deducciones.

La figura jurídica de la deducción es hasta el momento uno de los estímulos fiscales por excelencia, ya que de no mediar al contribuyente se le cobraría la contribución sobre sus ingresos brutos. Con esta figura, lo que se pretende es restar de los ingresos brutos, los gastos que el particular utilizó para llegar a ellos.

CAPITULO TERCERO.

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

3.1 Antecedentes

Primeramente, y para comprender la importancia de los principios constitucionales en materia del impuesto sobre la renta, es necesario comprender cuáles fueron los antecedentes de éste impuesto en nuestro país, y con esto saber la importancia de aplicar los principios constitucionales tributarios al impuesto en estudio.

Enrique Calvo Nicolau en su obra *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, tomo I, distingue cuatro etapas en la evolución del Impuesto sobre la Renta en México; las cuales son importantes para el análisis de los principios constitucionales en relación con la exención a las personas morales con actividades empresariales establecida en el impuesto sobre la renta.⁴¹

⁴¹ Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Editorial Themis, Tomo I, primera edición, México 1995, página 191-216.

La primera etapa, que denomina de impuesto cedular, comprende desde la llamada Ley del Centenario, expedida por Decreto de veinte de julio de mil novecientos veintiuno, hasta la Ley del Impuesto sobre la Renta expedida por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro, en que se inició una segunda etapa, en donde se implantó un impuesto al ingreso global de las empresas y otro al ingreso global de las personas físicas. La tercera etapa se inició con la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de mil novecientos ochenta, y en ella se trató de llegar a un impuesto global que atendiera a todos los ingresos que obtuvieran los contribuyentes, independientemente de la fuente de la cual provinieran. La cuarta etapa, se inicia con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, que incorporó a la ley la llamada base nueva o base ampliada, para hacer que los efectos de la inflación trascendieran en la base gravable sujeta al pago del impuesto.

Por lo que toca a la primera etapa, la llamada Ley del Centenario (que tuvo un mes de vigencia) gravó en cuatro cédulas los ingresos provenientes del

ejercicio del comercio y la industria; del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; del trabajo o sueldo o salario; y de la colocación de dinero o valores o rédito, participación o dividendos.

La base del impuesto lo constituía el ingreso o ganancia bruta obtenida en el mes de agosto de mil novecientos veintiuno y estaban obligados al pago del impuesto los mexicanos y los extranjeros, cualquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de ingresos se localizara en territorio nacional.

En cuanto a la tasa del impuesto, cada cédula tenía su propia tarifa, dividida en cuatro categorías que variaban del 1% al 4% para profesionistas, comerciantes e industriales y del 1% al 3% para personas que percibieran sueldos.

La época de pago del impuesto fue la primera quincena de septiembre de mil novecientos veintiuno, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la palabra centenario.

En esta misma etapa se encuentra la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos vigentes sobre sueldos, salarios,

emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas, promulgada el veintiuno de febrero de mil novecientos veinticuatro, que gravó en dos capítulos, los ingresos de las personas físicas obtenidos por su trabajo personal, por concepto de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos; así como las utilidades de las sociedades y empresas.

La base gravable la constituía la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año, ya que en el Reglamento de este ordenamiento se permitía efectuar algunas deducciones.

Las tasas del impuesto fluctuaban del 1% al 2%; y el pago del gravamen se realizaba por medio de estampillas a través de declaraciones en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esta ley se adicionó el cinco de abril de mil novecientos veinticuatro para gravar también a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, así como los rendimientos de capitales, a los cuales se les fijó un gravamen mayor del establecido para otras actividades objeto de este impuesto.

El Reglamento que se promulgó el mismo día que la Ley, establecía en sus diversos capítulos las clases de contribuyentes, la forma de elaborar las declaraciones, la manera de pagar el impuesto, así como las deducciones que podían efectuar las empresas, como es el caso de adquisiciones de materias primas, el costo de transportes, el arrendamiento de locales; los sueldos, salarios y emolumentos; los gastos normales, propios y naturales del negocio y los intereses por capitales tomados en préstamo; las primas pagadas por seguros contra riesgos del negocio, las pérdidas efectivas sufridas por caso fortuito o de fuerza mayor; una cantidad razonable para cubrir la depreciación y desgaste de la propiedad que no excedería del 5% del capital social.

El veinticinco de marzo de mil novecientos veinticinco se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que expidió la primera Ley del Impuesto sobre la Renta (el cual fue publicado nuevamente en el Diario Oficial de la Federación el dos de abril de mil novecientos veinticinco, en virtud de que se cometieron algunos errores de importancia en la publicación de veinticinco de marzo, según nota aclaratoria contenida en el propio Diario Oficial de la Federación a que se hace referencia).

Esta ley definió lo que debía entenderse por ingreso y por primera vez consideró el ingreso en crédito, el cual determinó, debía tomarse en cuenta cuando no existiera obligación de restituir su importe.

El artículo 2º de esta Ley disponía:

"Por ingreso se entenderá, para los efectos de esta Ley, toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que, por alguno de los conceptos especificados en los capítulos de esta Ley, modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe."

"No se conceptuarán como ingreso, las percepciones habidas por concepto de nuevas aportaciones de capital y siempre que estas aportaciones no procedan de las utilidades obtenidas en el año de la imposición."

"Para los efectos de esta Ley, las ganancias gravables serán las que se determinan en su artículo 7º."

El artículo 7º de este ordenamiento, a su vez, disponía que:

"El impuesto se calculará sobre la diferencia que resulte entre los ingresos que perciba el causante y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizadas por el Reglamento."

"Estos gastos, deducciones y amortizaciones, serán exclusivamente los destinados a los fines del negocio. Esta diferencia, se considerará como ganancia gravable".

La Ley se dividió en siete capítulos denominados "Cédulas" y comprendían: el comercio; industria; agricultura; imposición de capitales; explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado; sueldos y honorarios de profesionistas.

En relación a la Cédula primera, el artículo 7º establecía que el impuesto se calcularía sobre la diferencia que resultara entre los ingresos que percibiera el causante y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizados en el Reglamento.

Por lo que toca a la Cédula segunda el artículo 16 disponía que los causantes que accidentalmente explotasen algún negocio industrial, pagarían un

4%, sobre las ganancias gravables que obtengan en cada operación, de acuerdo con el Reglamento.

El artículo 19, contenía una disposición similar para la cédula cuarta, en cambio para la cédula quinta, el artículo 22 disponía que el impuesto se pagaría sobre los ingresos brutos (10%), excepto en el caso de transmisión de la concesión o derecho para la explotación del suelo, en cuyo caso el 10% se pagaría sobre el excedente que resultase entre el costo comprobado de la concesión o de los derechos de explotación y el precio de enajenación o aportación.

La cédula sexta, referente a sueldos, contenía dos tipos de base, la A que se aplicaba respecto de ingresos obtenidos en cualquier parte del país, excepto para los contribuyentes que residieran en el Distrito Federal, en las Ciudades fronterizas con los Estados Unidos de América y otras en las que el costo de la vida era superior al que había en las demás regiones; y la B, que debían aplicar los contribuyentes no comprendidos en la tarifa A.

En la tarifa A, los sueldos hasta por \$2000.00 anuales estaban exentos; el excedente se gravaba con tasas que fluctuaban del 1% al 4%. Las cuotas de la

tarifa B eran más bajas que las de la A, y se aplicaba a los contribuyentes que tuvieran hasta \$1,200.00 al año; pero los que percibieran más de esa cantidad quedaban sujetos a las mismas cuotas que señalaba la tarifa A (artículo 30):

Se permitía la deducción de "cargas familiares" en atención al número de personas que sostuviera el contribuyente. En la tarifa A, las deducciones iban de \$250.00 cuando se sostenía una persona, hasta \$450.00 cuando fueran cuatro o más las que dependían del contribuyente. En la tarifa B estas deducciones iban de \$360.00 hasta \$760.00.

El artículo 31, estableció disposiciones similares para la Cédula séptima, permitiendo también la deducción de cargas familiares en la misma proporción que se autorizó para la cédula sexta.

El veintidós de abril de mil novecientos veinticinco, se promulgó el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual se dividió en diez capítulos que se referían a declaraciones y plazos; libros; costas e inventarios; oficinas receptoras; Juntas Calificadoras y Revisoras, y un Capítulo especial para cada Cédula de la Ley.

El Reglamento enumeraba las siguientes deducciones que podían efectuarse para determinar la utilidad gravable: el costo de las mercancías vendidas; 5% de amortización; una cantidad razonable para la depreciación de bienes; el arrendamiento de los locales; los sueldos; los gastos de previsión social; los intereses de los capitales tomados en préstamo; las primas de seguros pagadas, con algunas excepciones; las pérdidas comprobadas sufridas en los bienes ocupados en la explotación de la actividad del contribuyente; los gastos normales y propios del negocio; los impuestos con excepción de los aduanales, consulares y el Impuesto sobre la Renta; y las pérdidas en cobro de créditos, con disposiciones concretas para la comprobación de las mismas y el requisito de que hubieran transcurrido más de tres años del vencimiento de la obligación de pago del deudor.

Respecto del gravamen sobre sueldos y honorarios se dispuso que para deducir las cargas familiares, las personas que sostenía el contribuyente no deberían contar con recursos propios y tenían que estar ligados a él por parentesco, en línea recta sin limitación de grado, hasta el tercer grado en colateral y hasta el segundo, si se trataba del parentesco por afinidad, o bien que se tratara del cónyuge. Si las personas que sostenía el contribuyente eran

varones, se requería que fueran menores de dieciocho años, mayores de sesenta o que se encontraran impedidos para trabajar.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y uno, estableció en su artículo 1º que este tributo grava las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y, en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que, por alguno de los conceptos especificados en esta ley, modifiquen el patrimonio del causante.

Esta ley volvió a agrupar en cédulas a los diversos contribuyentes. La cédula primera se refería al comercio, industria y agricultura; la cédula segunda comprendía los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares. La cédula tercera comprendía las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno federal o por los Estados o Municipios. La cédula Cuarta gravaba los sueldos, y la cédula quinta a quienes ejercieran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Para los contribuyentes comprendidos en la cédula primera que obtuvieran ingresos menores a \$100,000.00 mensuales, se establecieron tablas que clasificaban las actividades, y el impuesto se cubría a base de cuota fija. Los contribuyentes que obtuvieran hasta \$2,000.00 anuales de utilidad estaban exentos del impuesto. La tarifa tenía una progresión que iba del 3.3% para utilidades de \$2,000.00 hasta el 20% para utilidades superiores a \$500,000.00 (artículo 7°).

La cédula segunda, destinada a gravar la imposición de capitales, continuó estableciendo un interés mínimo presunto del 6% para la determinación de la base gravable de rendimientos de préstamos en los que no se pactara ningún interés o que el pactado fuera menor del porcentaje mencionado (artículo 18).

La cédula tercera contenía los gravámenes más elevados, iniciaba la progresión con el 16.3% sobre ingresos hasta de \$2,400.00 anuales, a un máximo de 33% aplicable a ingresos superiores a \$500,000.00 (artículo 22). En la cédula cuarta, que gravaba los sueldos se suprimieron las deducciones por "cargas de familia", lo que significó que las personas físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre su ingreso bruto (artículo 25).

En la cédula quinta, aplicable a los ingresos por honorarios (artículo 27) se introdujo el sistema de categorías que fue abandonado al reformarse la Ley por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el dos de marzo de mil novecientos cuarenta y cinco.

Por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintidós de enero de mil novecientos cuarenta y tres, se aumentaron las tarifas que imperaban en cédula I (artículo 7º) y se estableció que el impuesto se causaría sobre la diferencia que resultara entre los ingresos percibidos por el causante y las deducciones autorizadas por el Reglamento, las que comprenderían exclusivamente los gastos ordinarios y necesarios, exigidos por los fines del negocio (artículo 6º). Asimismo, la Ley gravó por primera vez las ganancias que obtuvieran los accionistas de las sociedades mexicanas y extranjeras que operaran en territorio nacional (artículo 15), aplicándose una tasa proporcional de 8% (artículo 16). Las empresas que tuvieran utilidades tenían la obligación de retener y enterar el impuesto, decretaran dividendos o no. Al reformarse la Ley el dos de marzo de mil novecientos cuarenta y cinco, el impuesto sobre dividendos pasó a ser impuesto sobre ganancias distribuibles (artículo 15, fracción IX bis).

El artículo 4° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, modificado por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y ocho, estableció para los contribuyentes en Cédula I, la obligación de efectuar pagos provisionales del impuesto o anticipos, los cuales se calculaban tomando como base la utilidad declarada en el ejercicio anterior, y en el caso de que en dicho ejercicio se hubiese incurrido en pérdida, el anticipo del ejercicio se haría considerando como utilidad estimada del período al que el pago provisional se refiriera, un 4% de los ingresos del período.

Mediante adición al artículo 27, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y nueve, se estableció para los contribuyentes de la Cédula V que obtuvieran ingresos menores de \$60,000.00, un sistema optativo: tributar en base en sus ingresos o con base en sus utilidades, en esta reforma se incluyó a los contribuyentes accidentales, los que quedaron gravados con una tarifa especial y de carácter progresivo que iba desde el 8% para ingresos de \$500.00 hasta 15% para ingresos superiores a \$1,500.00.

Por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de mil novecientos cincuenta, se aumentaron los porcentajes máximos de gravamen de varias cédulas, llegando la cédula I al 33% (artículo 7º), la cédula II al 36.1% (artículo 9º) y las cédulas IV y V al 33% (artículos 25 y 27). En relación al impuesto sobre ganancias distribuibles el artículo 15, fracción IV bis, estableció que la utilidad determinada dentro de la técnica contable por las sociedades obligadas a retener este impuesto, serviría de base para establecer la que se distribuya o deba distribuirse, así como los conceptos de conciliación que intervendrían para determinar la base del impuesto, lo que significó un avance en el cálculo de la ganancia susceptible de distribuirse ya que anteriormente se partía de la utilidad gravable obtenida en cédula I conforme a las reglas establecidas en la Ley. Estas reformas también permitieron deducir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, abandonando el criterio que prevalecía de que cada ejercicio fiscal era independiente del anterior.

El treinta y uno de diciembre de mil novecientos cincuenta y tres, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que sólo perfeccionó las normas establecidas.

El artículo 1º de este ordenamiento estableció que el Impuesto sobre la Renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos de este ordenamiento.

El artículo 2º consideró como ingreso, toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y, en general, cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente.

El artículo 3º señaló que también son objeto del impuesto, las operaciones de los causantes en las cédulas I, II, III y V, en los casos previstos por el artículo 186 (causantes comprendidos en las cédulas I o II con ingresos anuales menores de \$100,000.00 y de \$200,000.00, tratándose de agricultores, ganaderos o pescadores, y los de cédula V con ingresos menores de \$500,000.00 que opten por pagar el impuesto conforme a las disposiciones del artículo 116).

Esta Ley agrupó a los contribuyentes en siete cédulas: comercio; industria; agricultura; ganadería y pesca; remuneración del trabajo personal; honorarios de

profesionistas; técnicos, artesanos y artistas; imposición de capitales; y regalías y enajenación de concesiones (artículo 4°).

Por primera vez se consignaron en la Ley y no en el Reglamento las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable (artículo 29).

Esta Ley sufrió diversas modificaciones, siendo una de las más relevantes, en lo que interesa, la publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de mil novecientos sesenta y uno.

En el artículo 2° se estableció: se considera ingreso toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente, ya sea que se trate de ingresos declarados por éste o estimados por las autoridades fiscales. En los preceptos de esta Ley se determina el ingreso gravable.

En esta Ley se aumentaron dos cédulas más, la relativa a ganancias distribuibles que estaba contenida en la cédula VI, tuvo un capítulo especial en la

cédula VII, aumentándose el impuesto con una tasa adicional del 5% que gravaba los dividendos a los tenedores de acciones al portador y que debía retenerse hasta que el dividendo se pagara. La cédula VIII contemplaba el arrendamiento, el subarrendamiento y las regalías entre particulares; los ingresos provenientes de la enajenación de concesiones otorgadas por el Estado y regalías relacionadas con éstas, quedaron gravados en la cédula IX.

En esta reforma también se incluyó como objeto del impuesto la utilidad en venta de inmuebles, ya fuera que la enajenación la efectuara una persona física o una persona moral. El impuesto se calculaba aplicando una tarifa especial que iba del 5% al 20%, según el monto de la utilidad gravable obtenida y del tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación del bien (artículo 125, fracción IX).

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro, se abandonó por primera vez el sistema cedular y se dividió en dos títulos: uno para el impuesto al ingreso global de las empresas y otro para el impuesto al ingreso global de las personas físicas.

El artículo 1º de esta Ley disponía que:

"El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso".

El artículo 3º de esta Ley incluyó como sujetos del impuesto no sólo a las personas físicas y a las personas normales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, ganaderas, agrícolas o de pesca, sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil y a las unidades económicas sin personalidad jurídica.

En relación con los ingresos objeto del impuesto que percibían los sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas, el artículo 20 de esta Ley estableció las deducciones que estos causantes podían realizar, entre las que se encuentran las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones efectuadas durante el ejercicio; el costo de las mercancías o de los productos vendidos (que actualmente cambió a costo de lo adquirido); la depreciación de activos fijos tangibles y la amortización de los activos fijos intangibles; la amortización de

pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores, las pérdidas de bienes del causante por caso fortuito o fuerza mayor, las pérdidas por créditos incobrables, la creación de incremento de reservas para pensiones o jubilaciones del personal; los gastos normales propios del negocio y la diferencia entre los inventarios inicial y final de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuese mayor, tratándose de causantes dedicados a la ganadería.

Para las personas físicas también se estableció que las erogaciones superiores a los ingresos declarados en un año se considerarían ingresos gravables.

La manera de gravar a las personas físicas por los diferentes tipos de ingreso que obtuvieran durante un año de calendario se mantuvo igual que en la Ley de mil novecientos cincuenta y tres, con algunas modificaciones como son: el establecimiento de una exención en favor de las personas físicas que obtuvieran ingresos por la enajenación de la que en sus dos últimos años hubiese sido su casa habitación, si el ingreso lo invertían en la adquisición o construcción de otro inmueble en el que establecieran ingresos por arrendamiento, y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, se estableció la posibilidad de que, en vez de deducir los gastos comprobados,

dedujeran una cantidad no sujeta a comprobación, equivalente al 30% de los ingresos obtenidos. En la Ley actual se mantiene esta disposición, aun cuando dicho porcentaje varía dependiendo del uso que se dé al inmueble; 50% si se destina a casa habitación y 35% en los demás casos.

El artículo 48 de esta Ley estableció que son objeto del impuesto sobre productos del trabajo, los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como remuneración del trabajo personal, quedando comprendidas las contraprestaciones, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, ya sean ordinarias o extraordinarias, incluyendo viáticos, gastos de representación, comisiones a trabajadores, premios, gratificaciones, participaciones de los trabajadores en las utilidades, rendimientos, honorarios y otros conceptos. También se señalan como objeto del impuesto, las indemnizaciones por cese o separación, los retiros, subsidios que tengan su origen en la prestación de servicios personales.

Por otra parte, dentro del mismo título del impuesto al ingreso de las personas físicas, el artículo 60, determinó que son objeto del impuesto sobre productos o rendimientos del capital: I. Los ingresos procedentes de intereses provenientes de toda clase de actos, convenios o contratos; de las prestaciones

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas, cuando éstas no se presten por instituciones legalmente autorizadas; de toda clase de inversiones hechas por compañías extranjeras que no operen en el país; de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de las concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite; de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario, etc.; II. Los intereses procedentes de toda clase de certificados de instituciones de crédito, obligaciones hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria; III. Los ingresos obtenidos por enajenación de inmuebles urbanos o valores mobiliarios; IV. Los ingresos obtenidos procedentes del arrendamiento o arrendamiento de inmuebles urbanos; V. Los ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el país y de las que deban distribuir las sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, así como sus agencias.

En el artículo 81 se restableció la deducción de "cargas familiares" que fluctuaban de \$,500.00 a \$6,000.00 anuales por ascendientes, descendientes y cónyuge del contribuyente. Esta deducción se sustituyó posteriormente por una

cantidad equivalente al 10% del salario mínimo elevado al año. A partir de mil novecientos noventa y cuatro, se sustituyó esa deducción por un crédito al salario y un crédito general contra el impuesto anual, que varían dependiendo de los ingresos.

En el artículo 82 se estableció también como deducción el importe de honorarios médicos y dentales pagados por el contribuyente, así como los gastos hospitalarios que efectuara él mismo, para su cónyuge o para la persona con quien viviera en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta. Estas deducciones sólo se permitían si los beneficiarios de los gastos no tenían ingresos propios gravados por la ley, en una cantidad igual o superior al salario mínimo anual de la zona económica del contribuyente. También se permitió la deducción de gastos de funerales y los donativos.

La tercera etapa de la Ley del Impuesto sobre la Renta se inició con la Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de mil novecientos ochenta, la cual trató de llegar a un impuesto global que atendiera a todos los ingresos que obtuvieran los contribuyentes independientemente de la fuente de la cual provinieran.

El artículo 1º de esta Ley dispuso: "Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:

"I. Los residentes en México, respecto de todos sus "ingresos cualquiera que sea la ubicación de la "fuente de riqueza de donde procedan.--- II. Los "residentes en el extranjero que tengan un "establecimiento permanente en el país, respecto "de los ingresos atribuibles a dicho "establecimiento.--- III. Los residentes en el "extranjero, respecto de los ingresos procedentes "de fuentes de riqueza situadas en territorio "nacional, cuando no tengan un establecimiento "permanente en el país o cuando teniéndolo, estos "ingresos no sean atribuibles a dicho "establecimiento.--- Para los efectos de esta Ley se "entenderá por México, país y territorio nacional, lo "que conforme a la Constitución Política de los "Estados Unidos Mexicanos integra el territorio "nacional y la zona económica exclusiva situada "fuera del mar territorial".

En el título IV, de las personas físicas, el artículo 74 de este ordenamiento dispuso lo siguiente:

“Están obligados al pago del impuesto establecido en ese título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito. No quedan incluidos los ingresos en servicio.

No se consideran ingresos obtenidos por los contribuyentes, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, en tanto dichos rendimientos únicamente se destinen a fines científicos, políticos o religiosos o a los establecimientos de enseñanza y a las instituciones de asistencia o de beneficencia, señalados en la fracción IV del artículo 140 de esta Ley.

Cuando las personas tengan deudas o créditos en moneda extranjera y obtengan utilidades derivadas de la fluctuación de dichas monedas, considerarán como ingresos dichas utilidades, al cumplirse las deudas o satisfacerse los créditos, en el año de calendario en que esto ocurra.

Se consideran ingresos obtenidos por las personas físicas los que le correspondan conforme al título III de esta Ley; en este caso los pagos provisionales se harán en los términos de dicho título, a excepción de los ingresos a que se refieren los capítulos IV, VII, VIII y IX de este título, en que se

estará a lo dispuesto en los mismos. Tratándose de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, los contribuyentes no los considerarán para los efectos de pagos provisionales de este impuesto, salvo lo previsto en el artículo 80 de esta Ley”.

En el capítulo I de este título, se regulan los ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

El artículo 78 establece: "se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

"I. Las remuneraciones y demás prestaciones, "obtenidas por los funcionarios y trabajadores del "Estado, así como los miembros de las fuerzas "armadas.--- II. Los rendimientos que obtengan los "miembros de las sociedades cooperativas de "producción.--- III. Los honorarios a miembros de "consejos

directivos, de vigilancia, consultivos o "de cualquier otra índole, así como los honorarios "a administradores, comisarios y gerentes "generales.— IV. Los honorarios a personas que "presten servicios preponderantemente a un "prestatario, siempre que los mismos se lleven a "cabo en las instalaciones de este último...".

En el capítulo II, se regula a los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

El artículo 84 establece: "se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no están considerados en el capítulo I de este título. Se entiende que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad quien presta el servicio....".

En el Capítulo III, se regulan los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

El artículo 89, establece: "Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles los siguientes:

***"I. Los provenientes del arrendamiento o "subarrendamiento y en general por otorgar a título "oneroso el uso o goce temporal de inmuebles, en "cualquier otra forma.--- II. Los rendimientos de "certificados de participación inmobiliaria no "amortizables.--
- Para los efectos de este capítulo "los ingresos en crédito se declararán y se "calculará el impuesto que les corresponda hasta "el año de calendario en que sean cobrados".***

En el Capítulo IV se regulan los ingresos por enajenación de bienes.

El artículo 95 establece: "Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de cualquiera de las siguientes situaciones:

"I. Toda transmisión de propiedad de bienes, salvo "por causa de muerte, donación o fusión de "sociedades.--- II. La enajenación en la que el "enajenante se reserve la propiedad del bien "enajenado, desde que se celebre el contrato, aun "cuando

la traslación de la propiedad opere con "posterioridad.--- III. Las adjudicaciones, aun "cuando se realicen a favor del acreedor.--- IV. La "explotación de bienes.--- V. La aportación de "bienes a una sociedad o asociación.--- VI. La "cesión o aportación total o parcial de derechos "sobre concesiones, permisos, autorizaciones o "contratos, así como aquéllos amparados por las "solicitudes en trámite.--- VII. El fideicomiso que "deba considerarse como enajenación de bienes, "en los términos del Código Fiscal de la "Federación.--- En los casos de permuta se "considerará que hay dos enajenaciones.--- Se "entenderá como ingreso el monto de la "contraprestación obtenida, inclusive en crédito, "con motivo de la enajenación; cuando por la "naturaleza de la transmisión no haya "contraprestación, se atenderá al valor de avalúo "practicado por persona autorizada por la "Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el "caso de expropiación el ingreso será la "indemnización.--- Tratándose de las personas que "efectúen las deducciones a que se refiere el "artículo 101, considerarán como ingreso por la "enajenación de inmuebles la cantidad que resulte "mayor entre el monto de la contraprestación "obtenida, inclusive en crédito, o el valor de

avalúo "practicado a la fecha de enajenación, por persona "autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito "Público".

En el Capítulo V denominado de los ingresos por adquisición de bienes se regulan las percepciones de esta naturaleza, el artículo 104 señala lo siguiente:

"ARTICULO 104. Se consideran ingresos por "adquisición de bienes: I. La donación.--- II. Los "tesoros.--- III. La adquisición por prescripción.--- "IV. El supuesto señalado en el artículo 102 de esta "Ley.--- V. Las construcciones, instalaciones o "mejoras permanentes en inmuebles que, de "conformidad con los contratos por los que se "otorgó su uso o goce, queden a beneficio del "propietario. El Ingreso se entenderá que se "obtiene al término del contrato y en el monto que "a esa fecha tengan las inversiones conforme al "avalúo que practique persona autorizada por la "Secretaría de Hacienda y Crédito Público.--- "Tratándose de las fracciones I a III, el ingreso será "igual al valor de avalúo practicado por persona "autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito "Público. En el supuesto

señalado en la fracción IV "se considerará ingreso el total de la diferencia "mencionada en el artículo 102 de esta Ley".

En el Capítulo VI denominado de los ingresos por actividades empresariales se regulan las percepciones de este tipo, el artículo 107, al respecto, dice lo siguiente:

"ARTICULO 107. Se consideran ingresos por "actividades empresariales los provenientes de la "realización de actividades comerciales, "industriales, agrícolas, ganadera o de pesca.— Se "entiende que el ingreso lo percibe la persona que "realiza las actividades citadas en el párrafo "anterior.— Para determinar los ingresos a que se "refiere este Capítulo se aplicarán las "disposiciones del Capítulo I del Título II de esta "Ley".

En el Capítulo VII, denominado de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles, se regulan las percepciones de esta naturaleza, el artículo 120, al respecto dice:

"ARTICULO 120. Se consideran ingresos por "utilidades distribuidas los siguientes: I. La "ganancia decretada por sociedades mercantiles "residentes en México en favor de socios o "accionistas. Cuando la ganancia decretada se "distribuya mediante aumento de partes sociales o "entrega de acciones, por concepto de "capitalización de reservas o pago de utilidades, el "ingreso se entenderá percibido en el año de "calendario en que se decreta el reembolso por "reducción de capital o por liquidación de la "persona moral de que se trate.--- En los casos en "que la ganancia se reinvierta en la suscripción o "pago de aumento de capital en la misma sociedad, "dentro de los treinta días siguientes a su "distribución, el ingreso se entenderá percibido en "el año de calendario en que se decreta el "reembolso por reducción de capital o por "liquidación de la persona moral.--- II. En caso de "liquidación o de reducción de capital de "sociedades mercantiles residentes en México, el "reembolso decretado en favor de cada socio o "accionista menos el monto de la aportación, o en "su caso, el costo comprobado de adquisición "cuando se acredite que se efectuó la retención a "que se refiere el artículo 103.--- III. Los intereses a

"que se refiere el artículo 123 de la Ley General de "Sociedades Mercantiles y las participaciones en la "utilidad que se decreten a favor de obligacionistas "u otros, por sociedades mercantiles residentes en "México, excepto las que correspondan a los "trabajadores en los términos de la legislación "laboral.--- IV. Los préstamos a los socios o "accionistas, a excepción de aquellos que reúnan "los siguientes requisitos: a) Que sean "consecuencia normal de las operaciones de la "sociedad.--- b) Que se pacte plazo menor de un "año.--- c) Que el interés pactado sea igual o "superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la "Federación para la prórroga de créditos fiscales.--- "d) que efectivamente se cumplan estas "condiciones pactadas.--- Si dentro del año "siguiente al préstamo concedido se decretan "ganancias en favor del socio o accionistas de que "se trate, se podrá compensar el impuesto que "resulte a su cargo con el que previamente se haya "pagado por haber incurrido en los supuesto de "esta fracción.--- V. Las erogaciones que no sean "deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los "socios o accionistas.--- VI. Las omisiones de "ingresos o las compras no realizadas e "indebidamente

registradas.--- VII. La utilidad fiscal "determinada, inclusive presuntivamente, por las "autoridades fiscales.--- En los casos de las "fracciones V, VI y VII de este artículo, se deducirá "el impuesto a que se refiere el Título II de esta Ley, "así como la participación a los trabajadores.--- Se "entiende que el ingreso lo percibe el propietario "del título valor y en el caso de partes sociales la "persona que aparezca como titular de las "mismas".

En el Capítulo VIII, denominado de los ingresos por intereses se regulan las percepciones mencionadas, el artículo 125 dice lo siguiente al respecto:

"ARTICULO 125. Se consideran ingresos por "intereses para los efectos de este Capítulo, los "obtenidos de personas residentes en el país, por "los conceptos siguientes: I. Los provenientes de "toda clase de bonos, certificados de instituciones "de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias, "certificados de participación inmobiliarios "amortizables y certificados de participación "ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo "de este artículo.--- II. Los percibidos con motivo "de aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u "otros créditos, a

cargo de instituciones de crédito "o de organizaciones auxiliares de crédito.-- "Cuando los ingresos provenientes de certificados "de participación ordinarios, no sean intereses, se "estará a lo dispuesto en los demás Capítulos de "este Título".

El Capítulo IX, denominado de los ingresos por obtención de premios se regulan estas percepciones, el artículo 129, dispone a este respecto lo siguiente:

"ARTICULO 129. Se consideran ingresos por "obtención de premios, los que derivan de la "celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con "apuestas y concursos de toda clase, autorizados "legalmente.-- Cuando la persona que otorgue el "premio pague por cuenta del contribuyente el "impuesto que corresponde como retención, el "importe del impuesto pagado por cuenta del "contribuyente se considerará ingresos de los "comprendidos en este Capítulo.-- No se considera "como premio el reintegro correspondiente al "billete o al comprobante que permitió participar en "la lotería, rifa, sorteo, juego o concurso de que se "trate".

El Capítulo X, denominado de los demás ingresos que obtengan las personas físicas, el artículo 132 señala a este respecto lo siguiente:

“ARTICULO 132. Las personas físicas que “obtengan ingresos distintos de los señalados en “los capítulos anteriores, los considerarán “percibidos en el monto, en que al momento de “obtenerlos, incrementen su patrimonio.”

La cuarta etapa se inicia con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, que amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen, estableció ajustes para permitir la deducción de la adquisición de inventarios en el propio ejercicio, independientemente de la época en que se vendieran; dio efecto fiscal a la revaluación que la inflación produce en los bienes de activo fijo; y permitió la revaluación (por efecto de la inflación) de las pérdidas fiscales que podían deducirse de la utilidad gravable de los ejercicios siguientes.

Sin embargo, las disposiciones relativas al objeto del Impuesto sobre la Renta contenidas en la Ley expedida el treinta de diciembre de mil novecientos ochenta, salvo algunas reformas y adiciones que no modifican en lo esencial el objeto del impuesto, es la que continúa rigiendo actualmente.

Las reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Diario Oficial de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno) que importa mencionar por referirse a los preceptos que regulan el objeto de este gravamen son las siguientes:

El artículo 1º de esta Ley, fue objeto de modificación por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, derogándose el último párrafo de este precepto que establecía qué debía entenderse por México, país y territorio nacional.

En el título IV de las personas físicas, se reformó el artículo 74, primer párrafo (Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno), en los términos siguientes:

"También están obligadas al pago del impuesto establecido en este título, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales en el país a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento".

El artículo 78, fracción I, contenido en el Capítulo IV del Título IV, se reformó por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y dos, para quedar como sigue:

"I. Las remuneraciones y demás prestaciones, "obtenidas por los funcionarios y trabajadores de "la Federación, las entidades federativas y los "municipios, aun cuando sean por concepto de "gastos no sujetos a comprobación, así como los "obtenidos por los miembros de las fuerzas "armadas".

El artículo 107, contenido en el Capítulo VI del Título IV se adicionó con un segundo párrafo (Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno), que dice: "Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a dichos establecimientos". El

primer párrafo de este precepto se reformó por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y dos, para quedar así: "Se consideran ingresos por actividades empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas".

El artículo 120, contenido en el Capítulo VII, del Título IV, se reformó en sus fracciones I, II y III y el último párrafo se derogó por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y dos para quedar así:

"ARTICULO 120. I. La ganancia distribuida por "sociedades mercantiles residentes en México o "por sociedades nacionales de crédito, en favor de "socios, accionistas o titulares de certificados. "Cuando la ganancia se distribuya mediante "aumento de partes sociales, de entrega de "acciones o de certificados de aportación "patrimonial emitidos por las sociedades "nacionales de crédito citadas, por concepto de "capitalización de reservas o pago de utilidades, el "ingreso se entenderá percibido en el año de "calendario en que se pague el

reembolso por "reducción de capital o por liquidación de la "persona moral de que se trate.-- En los casos en "que la ganancia se reinvierta en la suscripción o "pago de aumento de capital en la misma sociedad, "dentro de los treinta días siguientes a su "distribución, el ingreso se entenderá percibido en "el año de calendario en que se pague el reembolso "por reducción de capital o por liquidación de la "persona moral.-- II. En el caso de liquidación o de "reducción de capital de sociedades mercantiles "residentes en México o de sociedades nacionales "de crédito, el reembolso pagado en favor de cada "socio, accionista o titular de certificados, menos "el monto de la aportación, o en su caso, el costo "comprobado de adquisición cuando se acredite "que se efectuó la retención a que se refiere el "artículo 103.-- III. Los intereses a que se refiere el "artículo 123 de la Ley General de Sociedades "Mercantiles, las participaciones en la utilidad que "se pagan a favor de obligacionistas u otros, por "sociedades mercantiles residentes en México o "por sociedades nacionales de crédito, excepto las "que corresponden a los trabajadores en los "términos de la legislación laboral".

El artículo 125, contenido en el Capítulo VIII del Título IV, se reformó en sus fracciones I, II y III por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, para quedar como sigue:

"ARTICULO 125. I. Los provenientes de toda clase "de bonos, obligaciones, cédulas hipotecarias, "certificados de participación inmobiliaria "amortizables y certificados de participación "ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo "de este artículo, siempre que sean de los que se "coloquen entre el gran público inversionista, "conforme a las reglas generales que al efecto "expida la Secretaría de Hacienda y Crédito "Público.--- II. Los percibidos con motivo de "certificados, aceptaciones, títulos de crédito, "préstamos u otros créditos a cargo de "instituciones de crédito o de organizaciones "auxiliares de crédito.--- III. Los obtenidos por la "ganancia en la enajenación, así como los premios "y primas, con motivo de bonos, valores y otros "títulos de crédito, siempre que sean de los que se "coloquen entre el gran público

inversionista, "conforme a las reglas generales que al efecto "expida la Secretaría de Hacienda y Crédito "Público. No se considerarán como ingresos por "intereses la ganancia que derive de la enajenación "de títulos de crédito cuyo plazo de vigencia sea "superior a seis meses".

El artículo 129, contenido en el Capítulo IX del Título IV, se adicionó con un segundo párrafo por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación que dice así:

"No se considera como premio el reintegro "correspondiente al billete que permitió participar "en loterías".

De la relación efectuada con anterioridad, se desprende que el objeto del Impuesto sobre la Renta ha sufrido modificaciones en cuanto a la naturaleza de los ingresos que se pretende gravar.

La primera Ley del Impuesto sobre la Renta (1925), a que se hizo referencia, gravó los ingresos o ganancias que modifiquen el patrimonio del contribuyente. Esta Ley definió como ingreso toda percepción en efectivo, en

valores o en crédito que, por alguno de los conceptos especificados en cada una de las cédulas de esa Ley, modificara el patrimonio del causante y de la cual pudiera disponer sin restituir su importe.

Asimismo, este ordenamiento determinó que el impuesto se calcularía sobre la diferencia que resulte entre los ingresos que perciba el causante y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizadas por el Reglamento, lo cual permite concluir que el gravamen recae sobre la "renta" o utilidad del contribuyente, pues con excepción de los ingresos relativos a la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado (que se regulaban en la cédula quinta) en el que el impuesto recaía sobre el ingreso bruto, respecto de los demás ingresos gravados por este ordenamiento el impuesto se causaba respecto de la diferencia entre el ingreso y las deducciones que en ese entonces se autorizaban en el Reglamento.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y uno, tiene una redacción similar a la citada en los párrafos anteriores, ya que estableció que este tributo grava las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y, en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en

especie o en crédito que por alguno de los conceptos especificados en esa ley, modificaran el patrimonio del causante.

En esta Ley se aplicó un sistema semejante a la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos veinticinco, en cuanto a las deducciones en cédula primera, cédula segunda y tercera, y en cédula cuarta se eliminó la deducción de cargas familiares, que posteriormente fue restituida.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos cincuenta y tres, se estableció que el Impuesto sobre la Renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos de ese ordenamiento. Este cuerpo legal consideró como ingreso toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y, en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modifique el patrimonio del contribuyente. Asimismo, este ordenamiento consignó las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable.

No obstante que en este ordenamiento, se modifica la redacción en cuanto a la fuente de los ingresos gravados, en esencia, el objeto del impuesto, no difiere en gran medida del concepto manejado en las dos primeras Leyes a que se hizo mención, ya que en este ordenamiento el tributo va a gravar toda clase de ingresos percibidos, provenientes del capital (utilidades, ganancias, participaciones), del trabajo (sueldos y salarios) o de la combinación de ambos que modifiquen el patrimonio del contribuyente, gravando en las Cédulas en que se dividió este ordenamiento los conceptos que se citan en las leyes anteriores.

Por tanto, puede válidamente estimarse que en esta primera etapa la Ley del Impuesto sobre la Renta grava la percepción de ingresos provenientes de las fuentes que la misma estipula, que modifican el patrimonio del contribuyente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro, abandonó el sistema cédular y se dividió en dos títulos: uno para el impuesto al ingreso global de las empresas y otro para el impuesto global de las personas físicas, la cual pretendió implantar un impuesto global de los ingresos percibidos por los contribuyentes.

Sin embargo, en cuanto al objeto del impuesto esta Ley, con una redacción que trató de perfeccionar la contenida en los artículos 1º y 2º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos cincuenta y tres, estableció que este impuesto grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

En esta Ley, como quedó anotado con anterioridad, se establecieron deducciones que podían realizar, tanto los causantes del impuesto al ingreso global de las empresas como los causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas.

En tales condiciones debe considerarse que el objeto del impuesto no sufrió una modificación substancial puesto que el impuesto grava la percepción de ingresos que modifiquen o incrementen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital (a diferencia de la Ley de mil novecientos cincuenta y tres que se refería a ingresos provenientes del capital), del trabajo o de la combinación de ambos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta, a diferencia de las antes mencionadas ya no limitó la fuente de donde provienen los ingresos al capital, trabajo o la combinación de ambos, sino que en este cuerpo legal se gravan todos los ingresos que obtengan las personas físicas y morales cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan.

Asimismo, este ordenamiento (a diferencia de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, mencionadas), no especifica si los ingresos gravados con este impuesto son los que modifican el patrimonio del contribuyente; sin embargo, en este aspecto, del análisis realizado a este cuerpo legal se puede determinar que este gravamen se propone gravar el incremento patrimonial derivado de la percepción de ingresos de los sujetos de este tributo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta reformada por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, estableció un procedimiento para incorporar en el cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen, que no

modificaron el concepto del objeto del Impuesto sobre Renta establecido en la Ley que entró en vigor el primero de enero de mil novecientos ochenta y uno.

Una vez señalados los antecedentes del impuesto sobre la renta en nuestro país, mencionaremos ahora los antecedentes de los principios constitucionales tributarios aplicables en materia del impuesto sobre la renta.

En siglos pasados, los gobiernos de los estados fueron muy odiados por sus súbditos al imponer tributos generalmente a la gente que carecía de riqueza, impuestos que la mayor de las veces eran absurdos, tal y como los que en el siglo pasado en nuestro país el gobierno del General Antonio López de Santa Ana impuso a los habitantes de la República Mexicana por el uso y tenencia de ventanas y de perros, (muy parecidos a los que hoy se exigen en nuestro país tales el impuesto sobre nominas, entre otros, que no gravan riqueza alguna).

Por lo anterior, y para no considerar que las contribuciones son una manifestación caprichosa de los gobiernos de un estado, es necesario que toda

norma tributaria que imponga el Estado a través de la Ley, debe cumplir con ciertos principios fundamentales.

En efecto, estos principios a los que una norma tributaria siempre debe estar sujeta, fueron creadas por el ilustre economista Ingles Adam Smith. Este autor, realizó un exhaustivo estudio referente al origen de la Riqueza de las naciones, mismo que tituló "Investigación de la Naturaleza y causa de las Riquezas de las naciones", estas ideas del autor de referencia iban dirigidas a evitar todo tipo de injusticias y arbitrariedades por parte del estado hacia sus súbditos.

Es así, que en el presente capítulo nos permitimos mencionar brevemente en que consistían los principios elementales de Adam Smith, a los cuales debe subordinarse toda norma jurídica fiscal, mismos que posteriormente recogería el constituyente de 1917 en el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Suprema.

El primero de estos principios es el de PROPORCIONALIDAD. El autor en comento, señaló, en relación con esta máxima que los vasallos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección del Estado.⁴²

También indicó, que era necesario tener presente para todo genero de contribuciones, que cualquier tributo que finalmente viene a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta), es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos.⁴³

El segundo de los principios desarrollados de Smith, fue el de certidumbre o certeza.

Adam Smith, en relación con ésta máxima nos indica que el tributo que cada individuo está obligado a pagar deberá ser cierto y determinado. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona,

⁴² Smith Adam, Investigación de la Naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones, Libro VI, Capitulo II, parte II, Publicaciones Cruz O., México 1978, página 401

⁴³ Smith Adam, op. cit., página 409.

porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye mas o menos. bajo el poder no del gobierno sino del recaudador de tributos, quién puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para el.⁴⁴

El tercer de los principios que propuso Adam Smith, se refería al PRINCIPIO DE COMODIDAD, el cual consiste, en que todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente.⁴⁵

La última de las máximas que Adam Smith consideró que debían respetar las normas jurídico tributarias, es la del PRINCIPIO DE ECONOMIA; bajo esta máxima se consideró que toda tributación debe disponerse, de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible de aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el tesoro publico del Estado.⁴⁶

⁴⁴ Smith Adam, op. cit., página 409.

⁴⁵ Smith Adam, op. cit., página 410.

⁴⁶ Smith Adam, op. cit., página 411.



Estos cuatro postulados que se mencionan en los párrafos que preceden, han sido recogidos casi por todas las legislaciones de los estados modernos. Nuestra Constitución General de la República en su artículo 31, fracción IV recoge estos principios, que verdaderamente hacen que en nuestro país se haga el intento por establecer una justicia tributaria para el bien de todos sus habitantes, aunque a decir verdad, la realidad sea otra.

3.2 El principio de Seguridad Jurídica.

Este principio radica esencialmente en que toda norma jurídico tributaria que vaya dirigida a la población en general, deberá contener certidumbre en su texto. Es decir, el legislador debe de establecer en forma clara y concisa los elementos constitutivos del tributo tales como fijar correctamente las tasas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, entre otras.

De lo anterior, podemos inferir en primer término que si toda norma tributaria, debe ser concisa y clara, esta seguridad jurídica de la que hablamos es parte integrante de la garantía de legalidad, pues ésta, ciertamente es la que moldea

el contenido de la norma legal, señalando que requisitos son los que deben de reunir el precepto respectivo.

En efecto, la idea de seguridad jurídica es, ciertamente más amplia que la de legalidad, más puesta en contacto con ésta no puede dejar de moldearse, de imprimirle un contenido que necesariamente ha de revelar el grado de seguridad o certeza por las concepciones dominantes o por las peculiaridades del sector respectivo.⁴⁷

En esa tesitura, el tributo que contiene claridez en sus elementos, evita que la recaudación de contribuciones queden al arbitrio de las autoridades, pues estas en forma caprichosa ante una norma en la que se omitiera el elemento de la seguridad jurídica no dudaría en establecer en forma ventajosa los alcances de la misma ocasionándole al contribuyente molestias que sólo le quitarían el tiempo para realizar sus actividades.

Ahora bien, trasladando lo anterior a la exención en estudio, afirmamos que las exigencias estructurales prescriben que la norma de exención exprese con la mayor claridad y precisión el marco, contenido y alcance de las

⁴⁷ Gozález García, Eusebio, El principio de legalidad tributario en la Constitución Española de 1978, Editorial Edersa, Madrid 1980, página 123.

situaciones jurídicas que la misma abarca, evitando al máximo cualquier posible ambigüedad o indeterminación en el diseño y previsión de los elementos estructurales que determinan el régimen sustancial de la exención.⁴⁸

Sin embargo, todo lo asentado en párrafos precedentes no se cumple cabalmente. En efecto, como lo demostraremos en el último punto del presente capítulo al abocarnos concretamente a la exención establecida a las personas morales en el Ley del Impuesto Sobre la Renta, es sabido por todos nosotros que las disposiciones fiscales que nos rigen se encuentran redactadas por demás complicadas es decir, estas no son inteligibles, sino todo lo contrario, son completamente incomprensibles para la población en general. En otras palabras las Leyes tributarias que se hacen en nuestro país, van dirigidas solamente para los expertos en nuestra materia y si no contratamos uno de ellos estaremos propensos a cometer errores, que muchas veces son de difícil reparación.

Ahora bien, como ya se dijo, si las disposiciones tributarias son de carácter impersonal y abstracto, dirigidas a la población en general, lo menos que debe hacer el legislador al crear tales normas tributarias, es pensar que todos los habitantes del país somos unos verdaderos ignorantes y hacernos más fácil la

⁴⁸ Salinas Arrambide, Pedro, op. cit., página 81.

comprensión de las mismas; esto, sin duda alguna traería como consecuencia que los contribuyentes acudieran ante el fisco a pagar sus contribuciones con más confianza.

Es fundamental afirmar, que si bien es cierto que la ignorancia de la Ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que, el legislador no debe de caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden.⁴⁹

3.3 El principio de Proporcionalidad.

El artículo 31, fracción IV de nuestra Ley fundamental establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

Ahora bien, antes de entrar al estudio de esta máxima debemos establecer que es lo que entendemos por proporcionalidad.

⁴⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., página 207.

La palabra proporcionalidad proviene del latín PROPORTIO, PROPORTIONIS, palabra que se descompone en el sustantivo PORTIO, parte, pedazo y de la preposición PRO, que significa DELANTE DE, ante, a la vista, y que en composición con otra denota en ocasiones POSICION, INCLINACION, HACIA Y DIRECCION.⁵⁰

De la anterior definición etimológica de proporcionalidad y trasladándola al tema que nos ocupa, podemos señalar que los ciudadanos de un país determinado deben de contribuir a los gastos públicos en la medida u oportunidad que sus ingresos se lo permitan, es decir, de acuerdo a su capacidad contributiva. En este sentido, quién disfruta de mayores recursos le incumbe participar en el gasto público con un porcentaje más elevado de sus ingresos, de modo que hasta donde sea posible su sacrificio tienda a equipararse al de los contribuyentes que tengan los más bajos ingresos y la más pequeña participación en la riqueza nacional.⁵¹

⁵⁰ Moreno Padilla, Javier, Principios Constitucionales Tributarios , Coeditado por el Tribunal Fiscal, de la Federación, Universidad de Salamanca España y el Instituto cultural Domeq, Primera edición, México 1992, página 267.

⁵¹ Cortina Gutierrez, Alfonso, Ensayo jurídico en Materia Tributaria, Primera edición, Editorial Themis, México 1993, Página 23.

Ahora bien, es importante mencionar que el principio que se analiza, se refiere a la capacidad contributiva, es decir, proporcionalidad no es otra cosa que la capacidad contributiva que tenga un individuo de compartir su riqueza con el Estado en la forma que dispongan las leyes. Por esta razón, en el análisis de este punto aludiremos, tanto a capacidad contributiva como a proporcionalidad.

Pues bien, previo al estudio de la exención que nos ocupa con relación a esta máxima, debemos saber cual es su función primeramente en el ámbito de los tributos, y sólo así se nos hará más sencillo justificar la exención con el postulado que se analiza.

Dicho principio se refiere al deber que tienen todos los gobernados de un país para contribuir al gasto público, siempre y cuando éste, sea de acuerdo a las posibilidades de los individuos. Es decir, para que exista la obligación de tributar, debe existir la capacidad de contribuir.

Lo anterior, obliga al creador de la norma tributaria que para establecer un tributo, debe previamente analizar si a donde va a ir dirigido existe capacidad contributiva, en otras palabras, sólo deberá de tomar en cuenta para crear la norma tributaria, los hechos que generen no solo capacidad económica en el

individuo, sino también capacidad contributiva.

A este respecto, el tributarista I. Manzoni, expone que no se puede confundir la capacidad económica con la capacidad contributiva, y para que en una situación de hecho sea legítimamente asumida como hecho imponible es necesario, no sólo que sea índice de una capacidad económica sino que ésta ha de ser superior al mínimo vital.⁵²

Por otro lado, el licenciado Enrique Calvo Nicolau desde otra perspectiva señala, porque la capacidad económica no debe de confundirse con la capacidad contributiva indicando al respecto que lo que es capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales del derecho común se torna como un simil en capacidad contributiva conforme a las reglas generales del derecho fiscal. Es decir, mientras que con las reglas del derecho común la capacidad económica se identifica plenamente con el haber patrimonial del sujeto al que pertenece, con las del derecho fiscal la capacidad contributiva se identifica con lo que podríamos llamar un haber patrimonial calificado debido a que no todos los ingresos ni todos los gastos y pérdidas se toman en consideración para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir, o sea para

⁵² Salinas Arrambide, Pedro, op. cit., página 103.

determinar su capacidad real de compartir sus bienes con el Estado.⁵³

En esta tesitura, claramente identificamos porque el legislador al crear la norma tributaria debe estarse al postulado que se comenta, pues de otra manera y en virtud de lo señalado en los dos párrafos que preceden, la disposición tributaria gravaría tanto los ingresos de las personas que solamente obtienen el mínimo de subsistencia, así como a las personas que aumentarían solamente su capacidad económica, sin que esto signifique que tengan capacidad para contribuir, como pueden ser el capital social de su empresa o la revaluación de activos y de su capital, y que insistimos, esto no quiere decir que tengan capacidad contributiva.

Esta máxima en nuestro país, con relativa frecuencia no se atiende ya que la mayor parte de las ocasiones el Estado sólo grava algunas actividades empresariales que tienen el mismo ingreso que otras actividades a las que de plano no se les cobra impuesto alguno o incluso se les cobra más, lo cual indudablemente no cumple con las exigencias que se deben seguir conforme al postulado que se analiza, pues deja toda la carga del gravamen al contribuyente que se encuentra en una misma situación económica de otro contribuyente al

⁵³ Calvo Nicolau, Enrique, op. cit., página 97.

que no se le exige el pago del impuesto, lo que a la larga puede traer como consecuencia que aquél pueda llegar sin duda alguna a empobrecerse.

Por lo tanto, el principio de proporcionalidad se traduce en la observancia por parte de cualquier sistema tributario de los siguientes puntos:⁵⁴

- a) El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad contributiva, a fin de que el impacto patrimonial que sufra sea más elevado que el que tenga que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad.
- b) El distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravables disponibles en una nación y en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes.
- c) El establecer tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del propio ciudadano.

⁵⁴ Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., páginas 203 y 208.

Para concluir este punto, sólo nos falta justificar a la exención dentro de este principio de proporcionalidad.

En párrafos anteriores, dijimos que el principio de capacidad contributiva o de proporcionalidad, debería entenderse como el deber de contribuir de los gobernados con relación a sus propias actitudes para concurrir a las cargas públicas. Esto nos lleva a concluir que solo las personas que tengan capacidad contributiva, acudirán a rendir tributo al Estado, y las que no la tengan deberán abstenerse a contribuir. Ahora bien, las personas que no deban concurrir al gasto público, son aquellos que una vez han obtenido algún ingreso separan el mínimo de subsistencia y si de esta separación, no les queda nada en absoluto, entonces no tendrán porque hacer pago de impuesto alguno.

El medio para no justificar la concurrencia a los gastos públicos, es a través de la figura jurídica de la exención. Es decir, surge el principio de exención del mínimo vital, el cual podríamos definir como aquel mínimo de recursos económicos indispensables para afrontar las necesidades primarias y esenciales de existencia o subsistencia, garantizando en la carta Constitucional a favor del ciudadano por el hecho de ser persona y sobre de que respecto de

sus ingresos mínimos, el impuesto no deberá recaer.

Por tanto, estimamos que la exención del mínimo de subsistencia ha de suponer para el legislador un haz de exigencia mucho más estrictos de lo que a primera vista sugiere. En consecuencia, la adopción de la capacidad, vista como aptitud a efecto de ser susceptible de gravamen, ha de representar no ya el mínimo indispensable para no atentar contra la justicia material de los tributos, sino el mínimo lógico exigible para asegurar una existencia digna y libre al individuo.⁵⁵

En conclusión, podemos afirmar que la exención en relación con esta máxima se cumple y justifica en todos sus sentidos, ya que la exención es una forma de atemperar la contribución en determinadas situaciones, que a fin de cuentas también redundarán favorablemente a la colectividad y al Estado al no gravar situaciones que si bien, dan origen al nacimiento de la obligación ésta no se realizará materialmente, en virtud de que existe el mecanismo de la exención que hace que se cumpla con el postulado de la capacidad contributiva, es decir el de la proporcionalidad.

⁵⁵ Salinas Arraubide, Pedro, op. cit., página 103.

3.4 El principio de equidad

Este es el último de los principios que debe de regir a las contribuciones, postulado que por cierto va ligado con el principio de proporcionalidad, pues en la medida que éste se cumpla el de proporcionalidad tienen más posibilidad de acatarse.

Lo anterior, no debe dar lugar a que ambos principios se les considere como uno solo, pues son postulados perfectamente definidos, y la falta de uno de éstos en las normas tributarias debe dar lugar a que se tilde de inconstitucionalidad. Ello incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado en qué consisten cada una de éstas dos máximas como se indica en la siguiente tesis jurisprudencial:

"La proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar un parte justa y adecuada a sus ingresos o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes debe fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las

personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de las tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad, radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar un situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”⁵⁶

En virtud de lo anterior, procedamos al análisis de la máxima que nos ocupa. Ya hemos mencionado en el punto anterior, que el artículo 31, fracción IV

⁵⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gaceta correspondiente al año 1984, página 325.

señala que los gobernados deberán de contribuir a los gastos públicos en la forma equitativa que dispongan las leyes; en este sentido debemos de desentrañar el significado de equidad para comprender el principio que nos ocupa en relación con el ámbito tributario y de la exención.

La palabra equidad, proviene de la voz griega EIKOS que significa semejante, para llevarla al latín, al adjetivo A EQUUS DE DONDE PROVIENE AEQUITAS AEQUITATIA, que significa IGUALDAD.⁵⁷

De lo anterior, y trasladándolo a la materia de contribuciones, podemos decir que las leyes tributarias deben de tratar a todos los gobernados de un mismo país en forma igual con relación a la hipótesis de causación, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. Es decir, como afirma Adolfo Arrijo Vizcaíno, en el sentido de que la equidad debe atender a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Por lo tanto, la norma jurídico tributaria no debe de establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción etc.; cuidándose tan solo, en acatamiento del ya

⁵⁷ Moreno Padilla, Javier, op. cit., página 266.

analizado principio de proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas, contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.⁵⁸

Ahora bien, trasladando lo anterior al campo que nos ocupa, podemos afirmar que la exención es un mecanismo para alcanzar una igualdad tributaria y por ende una justicia tributaria y el bien de la colectividad; luego entonces, la exención encuentra su justificación en el propio alcance de la equidad, pues trata de manera igual a los iguales, y desigual a los desiguales. Esto significa, que las personas que no tengan capacidad contributiva, la ley deberá de tratarlos en forma desigual para cumplir con el postulado de equidad. Es decir, cuando una persona se le concede una exención porque su capacidad contributiva no está lo suficientemente fuerte para contribuir a los gastos públicos, la figura de la exención, hará que evite el pago de algún tributo para reconducir a dichas personas a un tratamiento desigual, logrando así que se les dé un tratamiento de igualdad.

⁵⁸ Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., página 248.

Es por eso, que en ciertas ocasiones de desigualdad material, se debe de otorgar a los contribuyentes un trato desigual. Por lo tanto, la exención es un instrumento para tratar de igual a los que tienen suficiente capacidad contributiva y desigual a los que no tienen capacidad contributiva. En virtud a lo anterior, no debemos de entender a la exención como una uniformidad, pues de ser esto así la exención no encontraría justificación en relación en este principio, cuestión que ya quedó clara a lo largo de este punto. Por lo anterior, consideramos que la exención es un mecanismo para el logro de la igualdad tributaria.

3.5 Los principios constitucionales tributarios y su relación con la exención a las personas morales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 81, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos indica que personas morales son las que van a gozar de la exención, es decir, a quienes se va a liberar de pagar el citado impuesto, el cual señala en su parte conducente que:

"ARTICULO 81, último párrafo. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas no

pagaran el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que no excedan en el ejercicio de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados y en el caso de las personas físicas quedaran a lo dispuesto en el artículo 109 fracción XXVII de la presente Ley.”

De lo anterior se advierte a simple vista que el precepto transcrito viola flagrantemente los postulados analizados en los puntos que preceden; es decir, el de seguridad jurídica proporcionalidad y el de equidad. En este sentido procederemos analizar cada uno de los principios con relación al artículo en cuestión, comenzando con el de seguridad jurídica.

Pues bien, el artículo 81, último párrafo, no cumple con el principio de seguridad jurídica, pues al ser dirigida a la población en general debe contener certidumbre en su texto, es decir, debe ser clara y concisa en su redacción. Y en la especie el precepto que contempla la exención no es inteligible, por lo tanto impide que el gobernado común al que va dirigida pueda comprenderla, pues al utilizar un lenguaje muy técnico impide su comprensión.

En efecto, el precepto normativo que se analiza en su parte que consideramos viola el principio de seguridad jurídica, señala que se otorgara la exención a determinadas personas morales "por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que no excedan de veinte veces de salarios mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados.

Pues bien, de esta transcripción nos surge la interrogante que demuestra la falta de seguridad que impera en la norma de referencia; esto es que si soy una persona moral que se dedica a las actividades empresariales que en dicho artículo se indica, para poder gozar de la exención mis ingresos no deben exceder en el ejercicio correspondiente veinte veces de salario mínimo elevado al año por cada uno de sus socios o asociados; sin embargo, por increíble que parezca, la gente común no sabe que quiso decir el legislador con la redacción del precepto en comento.

En efecto, nos atrevemos a decir que al legislador se le olvido que a las personas a las que va dirigido el artículo de exención no son peritos en la materia, como lo pueden ser los contadores, o los abogados. Es cierto, que para entender algunas normas jurídicas, no hace falta ser un experto en la materia,

pero hay otras como las tributarias y la que nos ocupa, en la que el legislador en su redacción debería de utilizar un lenguaje más sencillo y alejarse de tecnicismos tan complicados de entender y así facilitar al contribuyente su comprensión, o por lo menos si la redacción del precepto va a ser muy complicada señalar en el mismo que procedimiento se tiene que seguir para poder comprenderlo.

Por nuestra parte, creemos que el precepto normativo que se analiza debe entenderse de la siguiente manera:

El primer requisito para tener derecho a la exención que se señala, es que cada uno de los socios de la persona moral no deberán rebasar en el ejercicio anual la cantidad de veinte veces el salario mínimo del área geográfica correspondiente, para saber si estamos dentro de este supuesto debemos realizar una operación matemática, esta operación se realiza multiplicando un día de salario mínimo por veinte veces, el resultado se multiplicará por 365 días (es decir, elevado al año).

Al tenor de lo ya expuesto, consideramos que el artículo que regula la exención en el impuesto sobre la renta, no cumple con la máxima de seguridad

jurídica pues acarrea confusión en el contribuyente.

El segundo postulado que analizaremos a continuación es el de PROPORCIONALIDAD, el cual tampoco se cumple.

En efecto, señalamos anteriormente que el principio de proporcionalidad radica según la aptitud contributiva de las personas llamadas a tributar a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de esa capacidad. También indicamos, que la exención era una forma para que se cumpliera con el principio de proporcionalidad al evitar que personas que no tuvieran capacidad contributiva pagaran impuesto alguno, justificándose así la existencia de la exención.

No obstante lo anterior, el postulado en cuestión no se respeta ya que el legislador no se percató de que existen otras personas morales que, aunque su actividad es distinta a la de los contribuyentes que si contempla la exención, los mismos puede que no tengan capacidad contributiva debido a muchas causas.

En este sentido, es deber del legislador acorde con este principio, el de distribuir proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza existentes, (comercio, industrias, prestación de servicios, pesca, ganadería y agricultura) ya que al no hacerlo así la carga tributaria se acumula en otras fuentes de riqueza. Es decir, en el caso que nos ocupa, el comercio, industria y prestación de servicios, al no estar incluidas dentro de la hipótesis normativa de exención que se analiza obliga a que las demás actividades empresariales soporten completamente la carga tributaria, pues hay otras actividades que no pagan el impuesto (sin que esto quiera decir que esta mal que esas actividades no paguen el impuesto), por lo que sin lugar a dudas se viola el postulado de proporcionalidad.

Al respecto, hacemos nuestro el comentario del Licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino, al señalar que, dentro de una correcta planeación del orden jurídico fiscal de un país si se quiere cumplir con la máxima de proporcionalidad, es deber del legislador el distribuir adecuadamente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de que se disponga, a fin de no hacerlas incidir sobre una o varias en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuran para gravar a sus destinatarios proporcionalmente a sus

respectivas capacidades contributivas, si en lo general, (es decir con relación a la totalidad de las fuentes imposables que en una nación existan en un momento dado) se incumple con lo que esta máxima preceptúa, el sistema vulnerará de cualquier manera el principio de proporcionalidad.⁵⁹

El postulado que analizaremos a continuación es el de EQUIDAD, el cual también es infringido en el precepto 81, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En efecto, de la lectura que se realice a la parte primera del primer párrafo del artículo citado en el párrafo que antecede, se podrá apreciar que el mismo no cumple con esta máxima, ya que sólo se exenta a cuatro actividades que son objeto de la exención: Las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, y pesqueras. Empero se puede dar el caso de que existan otras personas morales que aunque su actividad empresarial sea distinta (comercio, industria o servicios) sus ingresos sean los mismos o hasta menores que la de las personas que en un determinado momento gozaran de la exención al ubicarse su conducta en la hipótesis normativa de exención; en este sentido también a dichas personas se les debería conceder la exención y así respetar el principio que nos

⁵⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., página 202.

ocupa.

Lo anterior es así, ya que la equidad se basa en que la Ley debe tratar igual a las personas que se encuentren en situaciones similares, sin que baste para cumplir con esto el que la Ley trate igual a todos los que realicen una misma actividad, sino que ésta debe hacerse extensiva a la multitud de actividades, es por eso que, aunque las actividades que realizan otras personas sean diversas a las que señala el artículo en comento, también se les debió haber incluido en la hipótesis de la exención, por que las mismas tributan para el mismo impuesto y sus situaciones económicas son similares, no importando la actividad desempeñada, entonces también deberán de gozar del mismo beneficio.

Tan es así lo anterior, que el propio legislador nos indica que cuatro son las actividades que gozan de la exención, por lo tanto no se justifica el que no se haya incluido en la hipótesis normativa otras labores que se encuentren en una misma situación que a las que sí se les incluye.

Para reforzar lo anterior, nos permitimos mencionar que el principio de equidad no solamente debe de tratar a los que realicen una misma actividad,

como el que se da en la especie y con base en esto afirmar en un momento dado que sólo se violaría este principio...si a determinados agricultores, pescadores o ganaderos no se les incluyó en la exención que se comenta, pues en este sentido estaríamos confundiendo el principio de igualdad con el de identidad, ya que el principio de igualdad a diferencia del de identidad, presupone una pluralidad de objetos que son necesariamente diversos en algunos aspectos, pero que, en virtud de ciertos criterios, deben ser tratados de manera igual.⁶⁰

En este sentido, podemos concluir que el principio de equidad establecida en la exención al impuesto sobre la renta, no se cumple, ya que la misma a pesar de que aparentemente trata de cumplir con dicho postulado, no lo acata, pues no respeta la situación de desigualdad en la que se pueden encontrar otros contribuyentes distintos a la de la hipótesis que menciona el artículo ya mencionado.

⁶⁰ Salinas Arrambide, Pedro, op. cit., página 304.

CAPITULO CUARTO.

LAS PERSONAS MORALES Y SU EXENCION EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.1 Concepto de persona moral.

Antes de saber la relación que guardan las Personas Morales con la exención establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario saber que entendemos por persona moral o jurídica colectiva.

Francisco Ferrara las define como asociaciones o instituciones formadas para la consecución de un fin, las cuales están reconocidas por el orden jurídico como sujetos de derecho.⁶¹

La Ley del Impuesto sobre la Renta, no ofrece una definición de Persona Moral, sólo el artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común

⁶¹ Ferrara Francisco, citado por Eduardo García Maynes, Introducción al estudio del Derecho, Editorial Porrúa S. A., Primera edición, México 1940, página 15

y para toda la República en materia Federal señala quiénes se consideran Personas Morales, sin embargo no indica lo que debe entenderse como tal.

De lo anterior, podemos afirmar que cualquier entidad que el ser humano constituya con sujeción al derecho y para la realización de un fin determinado, es una persona moral o jurídico colectiva.

4.2 Regulación de la persona moral con actividades empresariales en la exención establecida en el artículo 81, último párrafo de la Ley del impuesto sobre la renta.

Como lo señalamos en el capítulo anterior, toda conducta que realicen los gobernados y que se encuentre tipificada en una Ley Fiscal, es un hecho generador de impuestos y en consecuencia, quién haya realizado esa conducta tiene la obligación de enterar el pago de tal tributo. En este sentido, si una Persona Moral con su conducta llegare a obtener ingresos, sin duda alguna estaría obligada al pago del Impuesto sobre la Renta.

Al efecto, establece el primer artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta que están obligados a pagar dicho impuesto los residentes del país respecto de todos sus ingresos que obtengan en su establecimiento o base fija, así como los extranjeros que tengan un establecimiento o base fija en el país, o los residentes en el extranjero respecto de sus ingresos procedentes de riqueza situada en el territorio nacional.

De lo anterior, se desprende indefectiblemente que cuando una persona jurídico colectiva realiza alguna actividad, y con ella obtiene ingresos, como podría ser la venta de inmuebles, es su obligación de acuerdo al artículo ya mencionado pagar el impuesto sobre la renta.

En este sentido si las actividades de los particulares, tales como las Personas Morales o jurídico colectivas generan riqueza y por lo tanto serán objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, luego entonces es necesario que tales particulares estén protegidos por una institución y que en nuestra legislación conocemos como exención.

En efecto, siendo la persona moral un ente jurídico que genera ingresos, el Estado esta obligada a alentarla y protegerla cuando el particular en determinado momento se encuentre en situaciones desiguales en relación con otros contribuyentes o, cuando con la actividad que realice sea indispensable para el Estado por tratarse de un producto de primera necesidad; por lo que consideramos que de suceder esto, el único medio para proteger a tales personas es por medio de estímulos fiscales, entre los que se encuentra lógicamente la exención.

En razón de lo anterior, llegamos a la conclusión que la necesidad que tuvo el legislador de regular a la exención en el impuesto sobre la renta en favor de las Personas Morales, no fue otro que el de atemperar el impuesto, en relación con personas morales que no obtuvieran ingresos suficientes para hacer frente a sus obligaciones dinerarias y que de ser pagado por algunas acarrearía consecuencias irreparables a las mismas.

4.3 La Exención como una manifestación de poder tributario.

Como dijimos en nuestro capítulo primero, el Estado como sociedad humana, deberá estar regida por un ordenamiento jurídico, el cual encuentra su base en nuestra Ley suprema: la Constitución. Ahora bien, nuestra carta magna es la encargada de señalar nos en que forma el Estado manifiesta su actuación; es decir, trasladando esto al campo que nos ocupa, el Estado esta facultado para imponernos una serie de obligaciones que los seres humanos como integrantes de la sociedad debemos cumplir.

Esta facultad que tiene el Estado para imponernos diversas obligaciones (contribuciones), no es otra cosa que lo que en nuestra materia se conoce como poder tributario o potestad tributaria.

En efecto, este poder o potestad tributaria se manifiesta cuando el Estado crea por medio del poder Legislativo sus normas tributarias, mismas que deberán ser acatadas por todos los individuos de la sociedad que realicen la situación jurídica de hecho prevista en la norma fiscal.

Pues bien, consideramos que si el establecer contribuciones es una manifestación de poder tributario, también el establecer exenciones lo es, en otras palabras es una manifestación de poder, en donde se establece una excepción a la regla general de tributar, ya que para la creación de normas jurídicas de exención también participa el poder legislativo.

En este orden de ideas, es necesario indicar los artículos constitucionales que regulan el poder del estado para imponer contribuciones los cuales son: el 25, 28, 31 fracción IV, y 73 fracción VII y XXIX A.

De los preceptos citados en el párrafo que precede, el último señala en sus fracciones indicadas que el Congreso tiene la facultad de imponer contribuciones

necesarias para cubrir el presupuesto, así como la de imponer contribuciones diversas como el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

A su vez el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución General de la República establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos así como de la federación, de los estados y de los municipios, en la forma proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

El artículo 25, señala en su primer párrafo que corresponde al Estado la rectoría económica del desarrollo de la nación, el cual debe fortalecer la soberanía de la nación y su régimen democrático y que mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una justa distribución del ingreso y la riqueza permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales cuya seguridad protege nuestra Constitución.

El artículo 28 en su parte primera indica que quedan prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y las condiciones que fijan las leyes.

De todo lo anterior se desprende que el Estado por medio del poder legislativo establece contribuciones así como excepciones a la misma. Estas excepciones como ya vimos, lo señalan los artículos 28 y 25 de nuestra Carta Magna, ya que en el primero de ellos se establece que las exenciones están prohibidas conforme a las condiciones que las Leyes secundarias establezcan, y el 25 al indicarnos que el Estado es el que se encargara de la rectoría económica de la nación mediante el fomento al crecimiento económico, así como una justa distribución del ingreso y la riqueza, abre la posibilidad de que el medio para que el Estado consiga estos fines es por medio de la exención, tal y como quedó explicado en el capítulo segundo del presente trabajo.

En razón de lo anterior, podemos concluir en este punto que la exención es una manifestación de poder tributario, al establecer el estado la figura de la exención en normas jurídicas secundarias.

4.4 La exención y la competencia tributaria.

El artículo 31, fracción IV señala que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así como de la Federación, Estados y Municipios, en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

Así mismo, el artículo 124 de nuestra Ley Suprema establece que las facultades que no estén expresamente concedidas por la constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

De lo anterior, podemos inferir que el Estado al ser el sujeto activo de los tributos, tenemos por fuerza que referir la cuestión a la estructura político-administrativa del Estado Mexicano, que obedece a la presencia de tres órganos de poder diversos: Federación, Estados o Entidades Federativas y Municipios.⁶²

⁶² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op.cit.*, página 46.

De lo anterior, podemos inferir, que el poder tributario del Estado, se ejerce tanto por la Federación y por las entidades federativas a través de los poderes legislativos y ejecutivos, estas últimas sólo en lo que respecta a su régimen interior.

Ello es así, porque el poder tributario se ejerce mediante el establecimiento de tributos y el cobro de los mismos, circunstancia que sólo puede suceder a través de Leyes. El cual es exclusivo de los poderes Legislativos y Ejecutivos de la federación y de las entidades federativas respectivamente.

A los poderes Judiciales, su facultad se va a concretar en resolver las controversias, suscitadas entre las autoridades que determinen las contribuciones, aprovechamientos y accesorios de ambos y los que tengan la obligación de pagarlos.

En lo que toca a los municipios, únicamente cuentan con facultades de determinación, liquidación, cobro, recaudación y administración de los impuestos

sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejoras, y como los que tenga por base el cambio de valor de los inmuebles, así como también de los impuestos que establezcan en su favor las entidades federativas. Es decir, no cuentan con un poder tributario propiamente dicho (poder legislativo) sino sólo competencia tributaria, pues así lo ha determinado nuestra constitución política en su artículo 115.

El motivo por el cual, los municipios sólo tienen competencia tributaria, es que es una organización política que se da dentro de las entidades federativas para atender las más elementales o inmediatas necesidades de la colectividad o sociedad.

Expuesto lo anterior, nos parece de suma importancia señalar como está regulado el poder tributario por nuestra Constitución en lo que respecta a la federación y las entidades federativas, pues son las únicas que tienen facultades para establecer tributos.

Así tenemos que la constitución en su artículo 73, fracción VII y XXIX-A nos indica cuales son los ingresos que le corresponde a la federación, y el artículo 124 de la constitución señala que las atribuciones que la carta magna no confiere a la federación se encuentra reservada a los Estados.

En lo que se refiere al tercer sujeto activo respecto de las contribuciones tenemos a los Municipios el cual de acuerdo al artículo 115 Constitucional en su fracción IV señala cuales son los ingresos que él obtendrá, como ha quedado asentado en párrafos precedentes.

Consideramos que en nuestro país no existe una verdadera competencia tributaria, ya que el propio artículo 124 de la Constitución Federal se deja prácticamente gravar a la federación la mayor fuente de ingresos, ello incluso la constitución prohíbe expresamente en su artículo 117 a las entidades federativas gravar distintas fuentes de ingresos, pero tampoco le dice cuales son los ingresos en los que si puede imponer tributos, circunstancia que ha dado lugar a que los estados impongan diversos gravámenes que el fisco también impone, un ejemplo puede ser quien percibe intereses derivado de un contrato de

financiamiento celebrado por una empresa domiciliada en el Distrito Federal, se convertirá en causante del impuesto sobre productos o rendimientos de capital previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y del impuesto sobre productos de capitales que se consigna en el Código Financiero del Distrito Federal.⁶³

Ahora bien, en cuanto a la figura de la exención, la federación es la única que puede establecerlas al tenor de lo que el penúltimo párrafo de la fracción IV del artículo 115 constitucional, en el sentido de que las leyes locales no establecerán exenciones respecto de las contribuciones a favor de las personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Es decir, en cuanto al imperio de poder de exentar sólo le corresponde a la Federación.

4.5 La Ley como único fundamento jurídico de la exención.

De lo hasta aquí expuesto, consideramos que la exención al encontrar su fundamento en la propia Constitución General de la República, es lógico que la misma siempre deberá plasmarse en una Ley, pues al vivir en un estado de

⁶³ Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., página 135.

derecho, todo acto por parte del estado que imponga cargas a un particular deberá estar fundado en la Ley, es decir, de acuerdo al principio de legalidad. Así las cosas, si la exención es una excepción a la regla general de imponer tributos, también deberá estar regulada en un precepto que emane del poder legislativo.

Así pues, tenemos que el punto de partida para cualquier especulación jurídica es la Ley, ya que sólo esta da la fuerza necesaria para el surgimiento de ciertos efectos jurídicos (que vinculan al ciudadano al poder tributario del estado) en materia tributaria.

CAPITULO QUINTO.

**LAS CONSECUENCIAS DE LA EXENCION A LAS PERSONAS MORALES
CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA.**

5.1 Jurídicas.

Tres son las consecuencias que podrían afectar a una empresa por falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios en la exención.

Estas consecuencias de las que hablaremos a lo largo del presente capítulo son de tipo jurídico, económico y social.

En este punto, nos ocuparemos de las consecuencias jurídicas, las cuales podemos dividir en laborales, fiscales, penales y civiles.

Pues bien, la primera de las consecuencias jurídicas que afecta a una persona moral se dan en la materia laboral.

Esta primer consecuencia se puede dar cuando la empresa falta a sus obligaciones de pago hacia sus trabajadores o paga sólo míseros salarios, que, obviamente se pagarían o aumentaría si la exención materia del presente trabajo abarcara a más actividades y fuera menos técnica en su lenguaje, pues el no pagar este tributo por parte de empresas económicamente débiles se podría hacer frente a las demás dificultades dinerarias que tuviera alguna persona moral, entre ellas la cuestión de pago de salarios.

Si la empresa o patrón dejaran de pagar el salario a sus trabajadores, se violaría lo dispuesto por el artículo 132, fracción II de la Ley Federal del Trabajo que dispone la obligación que tiene el patrón de pagar el salario a sus trabajadores lo que acarrearía que sus trabajadores demandaran laboralmente al patrón, lo que en primer lugar significaría pagar los honorarios a un abogado que

prepare su defensa, pero de perder el juicio se vería obligado a pagar una indemnización al trabajador consistente en 3 meses de salario, 20 días por año de servicios y prima de antigüedad, en términos del artículo 947 y 162 de la Ley Federal del Trabajo.

Otra de las consecuencias jurídicas que se dan en materia laboral, son desde el punto de vista de las sanciones administrativas en materia laboral. En este sentido señala el Licenciado Jorge G. De Presno Arizpe que, "...desde el punto de vista administrativo el patrón puede hacerse acreedor a las sanciones que la Ley señala en sus artículos 992 y siguientes y van desde multas, hasta posibles arrestos como lo dispone el artículo 1003..." de la Ley Federal del Trabajo.⁶⁴

Por último, con relación a este punto, otra de las consecuencias jurídicas que en materia laboral sería el de un emplazamiento a huelga, el cual tiene por objeto exigir el cumplimiento de las obligaciones del patrón hacia sus trabajadores. Esta situación sería de las más difíciles de afrontar por parte de

⁶⁴ De Presno Arizpe, Jorge G., Falta de liquidez en las empresas y sus consecuencias jurídicas, Editorial Themis, Primera edición, México 2000, página 38.

una empresa, pues con el cierre de un establecimiento o una fabrica, por parte de los trabajadores se impediría que la empresa siguiera produciendo sus articulos correspondientes y así enfrentar sus demás obligaciones dinerarias.

Conforme a la legislación fiscal, la no inclusión en la exención de otras personas morales a las que señala el artículo 81, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, trae como consecuencia el que la empresa no pague las contribuciones a las que tuviera la obligación de hacerlo.

En efecto, al no verificarse el pago de los impuestos que se tengan que pagar, trae como consecuencia que se apliquen las sanciones correspondientes, aunado a que de todas formas los impuestos se tienen que pagar, actualizados y con los recargos correspondientes, de conformidad con los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación; es importante mencionar que de todas formas los contribuyentes estarían sujetos (si la autoridad así lo decidiera) a un sin fin de auditorías y requerimientos los cuales distraen el tiempo de las empresas, pues muchas de las veces tienen que distraer personal para que atienda a los auditores o el propio representante legal tiene que atenderlos,

cuando puede tener cosas importantes que hacer que produzcan dinero a su negocio, todo esto concluiría en una liquidación, la cual tendría que ser impugnada dentro del término legal, lo cual implicaría al igual que en materia laboral y las demás, el pago de honorarios a los abogados correspondientes.

Todo lo anterior se traduce en gastos para el contribuyente, y que al fisco federal no le interesa, lo cual, aunado a otros problemas económicos con otros acreedores y de la propia crisis que azota al país, se podría traducir en una posible extinción de la empresa y por ende la desaparición de una fuente de riqueza que perjudica solamente a la sociedad, que es la que se beneficia con las contribuciones.

Por otro lado, desde el punto de vista civil, las consecuencias las podemos identificar en la quiebra y en la suspensión de pagos.

Efectivamente, si agregamos a la falta de aplicación de los principios constitucionales en materia de exención establecida en el artículo 81, último

párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los problemas laborales, fiscales y la crisis económica que afecta al país, sin duda alguna esto podría dar lugar a que la empresa pudiera optar por una suspensión de pagos o en lo que se recupera; aunque sin embargo mediante esta figura todavía tenemos la esperanza de que la empresa se recupere.

La suspensión de pagos es un beneficio para una empresa que tiene problemas económicos (que con la exención que se analiza, si se les permitiera ese dinero que no pagaran de impuesto lo podrían inyectar a su empresa o para hacer frente a otras obligaciones), pues con esta figura se pretende evitar a toda costa la declaración de quiebra y el beneficio que se obtiene de ella es obtener una espera o una quita por parte de sus acreedores.

De todas formas el hecho de que la suspensión de pagos sea un beneficio para una empresa que tenga problemas económicos, no debe esto significar que el deudor tenga una ventaja sobre sus acreedores. Se dice que es un beneficio porque el deudor llega a un convenio con sus acreedores para ver la forma en como se cumplirá con sus obligaciones dinerarias, sin necesidad de llegar a la

liquidación total de los bienes de la empresa deudora tal y como sucede en la quiebra.

En efecto, la quiebra al igual que en la suspensión de pagos no solamente se origina por no tener posibilidades jurídicas para hacer frente a sus obligaciones sino también a la falta de bienes por parte del deudor.

Es importante mencionar que nuestra intención no es dar a conocer todo un procedimiento de quiebra o de suspensión ya que este no es el propósito del presente trabajo, sino el de dar a conocer los problemas que una persona moral puede tener por la no aplicación de los principios constitucionales en materia tributaria en relación con la exención establecida en el artículo 81, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En otras palabras sólo nos compete señalar sin abundar demasiado cuales son las consecuencias que sufren las personas jurídicas, por la falta de aplicación de los principios mencionados.

Así mismo es importante señalar que la falta de aplicación de los principios constitucionales de los que hemos venido hablando, es sólo una de las muchas causas que provoca la insolvencia en una empresa y por ende las consecuencias jurídicas de las que ya hemos hecho mención. Así lo señala el Licenciado Enrique Calvo Nicolau, al decir que "La insolvencia no se atribuye a la carencia total de bienes para satisfacer las obligaciones sino a causas ajenas a dicha situación que han producido insuficiencia de bienes líquidos (suspensión de pagos) o de bienes en general (quiebra) para satisfacerlas en su integridad. Es decir, la insolvencia aparece como un fenómeno económico que origina las consecuencias jurídicas del incumplimiento de las obligaciones."⁶⁵

Creemos nosotros que algunas de las "causas ajenas" de las que habla el distinguido autor en comentario, son precisamente de las que hemos venido hablando a lo largo del presente trabajo, lo cual origina una insolvencia en la empresa y que como consecuencia de esto se desencadenan los problemas laborales, fiscales, civiles y penales.

⁶⁵ Calvo Nicolau, Enrique, Falta de liquidez en las empresas y sus consecuencias jurídicas, Editorial Themis, Primera edición, México 2000, página 56 y 57.

La última de las consecuencias jurídicas a la que está expuesta una empresa por los motivos indicados se dan en la materia penal.

Estos problemas como lo indica el Licenciado Raúl González-Sálas Campos, son el delito de quiebra (artículos 271 al 277 de la Ley de Concursos Mercantiles); delitos bancarios previstos en la Ley de Instituciones de Crédito y contra las Instituciones auxiliares del crédito, previstos en los artículos 95 al 101 de la Ley General de Organizaciones y Actividades auxiliares del Crédito; la defraudación fiscal prevista en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación; por último diversos delitos patrimoniales previstos en los Códigos Penales respectivos como podrían ser el fraude.⁶⁶

5.2 Económicas

Al actualizarse las consecuencias jurídicas a la que una persona moral esta expuesta por falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios en la exención establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como las

⁶⁶ Salas Campos, Raúl, Falta de liquidez en las empresas y sus consecuencias jurídicas, Themis, pág. 181 y 182

demás causas (la crisis económica que azota al país y la política tributaria de nuestro gobierno) se producen también simultáneamente otro tipo de consecuencias: las económicas.

Estas consecuencias se pueden percibir desde el momento en que las empresas comienzan a tener problemas de liquidez.

Los problemas económicos radican medularmente en la falta de apoyo de las instituciones de Crédito, ya que es muy difícil que le otorguen algún crédito; también podría darse el caso de que al ver su situación tan desesperada de alguna empresa, los bancos, si podría llegar a realizar un préstamo, pero a tasas de interés demasiado elevadas y que al no poder ser pagadas llevarían a la desaparición de la empresa y con esto a la desaparición de una fuente de ingresos para el Estado.

Otra de las consecuencias en materia económica, se da cuando una empresa al no tener liquidez para enfrentar sus obligaciones, pudiera ser superada por competidores económicamente más fuertes que ofrecerían mejor

calidad en sus productos, pues no tendrían la necesidad de competir con alguien de más capacidad económica.

5.3 Sociales.

Podemos considerar que una persona jurídica por la falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios de los que hemos venido hablando en la exención, tiene consecuencias sociales (que realmente son para la sociedad).

Una de las primeras consecuencias sociales a que una empresa puede estar afecta es a la huelga. En efecto, ya señalamos que la huelga es una de las tantas consecuencias jurídicas, también es un fenómeno social pues afecta a la colectividad y por ende a la propia empresa.

Cuando una empresa empieza a tener problemas de liquidez y empiezan a no cumplir con lo establecido en los contratos colectivos de trabajo, los trabajadores que laboran para esas empresas afectadas comienzan a organizarse a través de sus sindicatos para presionar al patrón para que cumpla

con sus obligaciones.

Lo anterior debe ser así, pues el trabajador que al encontrarse afectado por la falta de liquidez de su patrón se ve imposibilitado para mantener a su familia, esto lo llevaría a trabajar de manera informal, tal vez en el ambulante limpiando parabrisas, o lo que es peor aún, convirtiéndose en delincuente configurándose así este fenómeno social del que hablamos.

Por lo que respecta al patrón o a los socios de la empresa, estos al tener que desaparecer la sociedad, formarían parte de la larga lista de desempleados que ya existen en el país y en el mejor de los casos, con la parte del capital que les corresponde podrían formar otra empresa, pero ahora actuando solos y como vendedores en algún tianguis, lo que no sólo afecta a este individuo si no al establecido.

5.4 Propuestas de solución.

En el presente punto no pretendemos anticipar las conclusiones del presente trabajo, sino que nuestra intención es la de mencionarlas alternativas de rescate (si es que así le podríamos llamar), por las que nuestro gobierno podría optar, con el fin de evitar que las empresas que se ubican dentro de la hipótesis normativa de exención así como las que no se encuentran en ella (ya sea comerciantes, industriales o de servicios que sus ingresos son los mismos que a las personas que si se les concede), puedan desaparecer debido a la falta de aplicación de los principios tributarios constitucionales de la exención que se establece en el artículo 81, último párrafo de la Ley del impuesto sobre la renta, así como a los demás problemas por los que pasa en esta época una empresa (la crisis económica, la agresiva campaña del fisco local y federal entre otras).

Pues bien, una de las primeras propuestas de solución que sugerimos para evitar toda la problemática de las que se han mencionado en este trabajo, sería la de reformar el artículo 81, último párrafo de la Ley del impuesto sobre la renta, en el sentido de que la exención se hiciera más extensiva hacia empresas

que se dedicaran a una actividad distinta de la que establece la hipótesis normativa de la exención pero que sus ingresos sean los mismos a la de las personas que si incluye la Ley del impuesto sobre la renta.

De cumplirse con esta máxima, también se cumpliría con la proporcionalidad, pues así se evitaría que las empresas a las que ahora si se incluirían dentro de la exención dejaran de soportar todo el peso del tributo.

En cuanto a la seguridad jurídica, se propondría al legislador un lenguaje menos técnico y si más claro para efectos de que sea comprendido por la gente que no entiende términos jurídicos y mucho menos contable.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Para satisfacer sus necesidades y poder progresar en colectividad, el ser humano ha creado un ente que se denomina Estado, pues dicho ente se encargara de realizar todas las tareas que se le encomienden, y sin el, el hombre dificilmente podría vivir en sociedad.

SEGUNDA.- Ahora bien, el Estado para satisfacer sus necesidades, requiere de la obtención gestión o administración y erogación económicos, que es lo que llamamos la actividad financiera del Estado.

TERCERA.- La obtención de los recursos del Estado se hace por diversas vías, la cual la más importante se da cuando el estado exige a todos sus integrantes le transmitan parte de su riqueza, para así poder satisfacer las necesidades de la sociedad, esto quiere decir que el Estado cuando actúa de esta manera ejerce su poder tributario.

CUARTA.- El poder tributario del Estado encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, ya que indica que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la federación, de los estados y municipios en que resida de la manera proporcional y equitativa que establecen las leyes, de donde se desprende que el impuesto es una prestación general y obligatoria y que debe ser destinada al gasto público cumpliendo con los principios de proporcionalidad, equidad, seguridad jurídica y legalidad.

QUINTA.-El principio de proporcionalidad se cumple cuando los impuestos que se imponen pueden ser pagados por las personas que tienen la obligación, sin que afecten su capacidad contributiva; lo cual quiere decir que cuando una persona tenga mayor capacidad contributiva pagará una cantidad mayor, a la que tenga una cantidad menor.

SEXTA.- Se cumple con el principio de equidad cuando la ley que los establece da un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Esto es,

cuando se otorgan mismos derechos y obligaciones a quienes tienen misma capacidad contributiva no importando la actividad empresarial a la que se dediquen.

SEPTIMA.- Se cumple con la garantía de seguridad jurídica, cuando en una Ley tributaria el impuesto es claro en su redacción, es decir, contiene certeza de lo que en él se establece y es de fácil comprensión para la persona a que va dirigida.

OCTAVA.- En razón de los puntos anteriores y a fin de que los postulados tributarios se cumplan el Estado crea la figura jurídica de la exención, la cual es aquella que libera de pago de impuestos a ciertas personas por encontrarse en una situación de desigualdad ante otras que contributivamente son más fuertes; figura jurídica que al ser plasmada en la Ley no debe de carecer de los principios de proporcionalidad, equidad, seguridad jurídica y legalidad, así el Estado obtiene ingresos para quienes tienen misma capacidad contributiva no importando la actividad empresarial a la que se dediquen.

NOVENA.- Considerando entonces, que el estado obtiene recursos por medio de su actividad financiera ejerciendo su poder tributario, y con el fin de satisfacer las necesidades de la población en general, afirmamos que la exención surge de la actividad financiera del Estado, pues libera de una obligación de pago, a ciertas personas que económicamente no se encuentran en igualdad de circunstancias, con relación a otras. Así, el impuesto que en un determinado momento no se les exigiera en virtud de estar exentas de su pago, podría ser utilizado por las mismas para su recuperación, reactivando su economía.

DECIMA.- La exención encuentra su justificación en el artículo 31, fracción IV y 28 de nuestra Constitución General de la República, por lo que la misma no esta prohibida, siendo tal figura jurídica uno de los mecanismos más eficientes para el logro de una equidad tributaria entre los contribuyentes.

DECIMA PRIMERA.- Por otro lado, el hecho de que la exención no este prohibida por nuestra carta magna, quiere decir que la analizada en el presente

trabajo, cumpla con los requisitos constitucionales tributarios, que toda norma tributaria debe tener. En este sentido consideramos que la exención analizada, viola los principios de equidad, proporcionalidad y seguridad jurídica.

DECIMO SEGUNDA.- Se viola el principio de equidad, toda vez que en la hipótesis de exención establecida en el artículo 81, último párrafo de la Ley del impuesto sobre la renta, incluye solamente a un determinado grupo de personas, para que disfruten de ella, siempre y cuando se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, o pesqueras, lo cual no es justo al tenor de lo que debemos entender por equidad, de donde se desprende entonces que el creador de la norma jurídica de exención no tomo en cuenta que existen otras personas morales que aunque su actividad sea distinta (industria, comercio o prestación de servicios) los ingresos que estas obtienen pueden ser iguales o inferiores a la de las que si se incluyó en la hipótesis legal de hecho exento, por que también debieron de haber gozado de la exención.

DECIMO TERCERA.- La exención que se analiza viola el principio de proporcionalidad, pues al permitirse que por medio de ella no tribute un cierto grupo de personas dedicadas a actividades como la ganadería, agricultura, silvicultura o pesca, se deja que otras personas cuyos ingresos, provengan de otras fuentes de riqueza, carguen con el peso del gravamen de las que son exentadas del impuesto. Es decir, las personas dedicadas a otras actividades a las del hecho exento, tendrán que distribuirse el pago del impuesto correspondiente lo cual trae como consecuencia que el fisco federal les exija mucho más que a las demás personas morales.

DECIMO CUARTA.- La exención que se analizó en el presente trabajo, viola también el principio de seguridad jurídica, pues de una lectura que se practique al artículo que la contempla (81 último párrafo de la Ley del impuesto sobre la renta), se desprende que el lenguaje que ahí se utiliza no es claro sino que se maneja una redacción muy técnica, circunstancia que complica su comprensión. En este sentido, al no existir certidumbre y claridez en su contenido, deja un margen, para que el fisco federal pueda interpretarla de la forma que más le convenga, lo cual puede ser utilizado por las autoridades

correspondientes para que en un determinado momento puedan negar la exención a las personas que gozan de ella.

DECIMO QUINTA.- La no aplicación de nuestras máximas tributarias en la exención establecida en el artículo 81, último párrafo de la Ley del impuesto sobre la renta, es una de las causas entre otras por las que las empresas en nuestro país estén cerrando sus negocios, pues de aplicarse tales principios evitaríamos las consecuencias jurídicas a las que hemos hecho mención en el capítulo quinto, del presente trabajo. Por lo tanto, es necesario que:

DECIMO SEXTA.- Se realice una reforma al artículo 81, último párrafo de la Ley del impuesto sobre la renta, la cual deberá respetar las máximas ya mencionadas, circunstancia que cambiaría la economía de los particulares y sin lugar a dudas la de nuestra nación.

BIBLIOGRAFIA.

ALVARADO LORA, Gerardo, Estimulos Fiscales Federales, Sicco, México, 2000.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Themis, 10a. Ed., México, 2000.

BARRA MEXICANA DE ABOGADOS, Falta de Liquidez en las Empresas y sus Consecuencias Jurídicas, Themis, México, 1995.

BEJARANO SANCHEZ, Manuel, Obligaciones Civiles, Harla, 3a. Ed., México, 2000.

CALVO NICOLAU, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Themis, Tomo I, México, 2000.

CALVO ORTEGA, R., La Interpretación de las Exenciones Tributarias, Edersa, Madrid, 1971.

CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, Ensayos Jurídico en materia Tributaria, Themis, México, 2000.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, S.A., 5a. Ed., Mexico, 2000.

DELGADILLO, GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Limusa Noriega Editores, 3a Ed., México, 2000.

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Epasa Caspe, Madrid, 1992.

DICCIONARIO HACHETE CASTELL, Tomo III y V, Castell, Madrid, 1981.

FLORES, ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, Porrúa, S.A., 28a, Ed., México, 2000.

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Porrúa S.A., 25a Ed., México, 2000.

GARCIA, MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa S.A., México, 2000.

GONZALEZ, GARCIA, Eusebio, El principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978, Edersa, Madrid, 1980.

HIPOLITO Rossy, Instituciones de Derecho Financiero, Boscho, 3a. Ed., Barcelona 1959.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, Porrúa S.A. México, 1999.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Porrúa S.A. 10a Ed., México, 2000.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, Porrúa S.A., México, 2000.

MORENO, PADILLA, Javier, Principios Constitucionales Tributarios, Coeditado por el Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca España, y el Instituto Cultural Domeq, México, 1992.

PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA Eusebio, Curso de Derecho Tributario, Tomo I, Editorial de Derecho Reunidas, 5a Ed., Madrid, 1990.

SALINAS, ARRAMBIDE, Pedro, La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario, editada por la revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Número XII, México, 1990.

SERRA, ROJAS, Andres, Ciencia Política, Porrúa S.A., 7a Ed., México, 2000.

SMITH, Adam, La Riqueza de las Naciones, Libro V, Tomo, Publicaciones Cruz O., S.A., México, 1994.

TENA, RAMIREZ, Felipe, Leyes Fundamentales de México, Porrúa S.A., 16a Ed., México, 2000.

LEGISLACION.

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2002.
- 3.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 4.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 5.- Ley de Amparo.
- 6.- Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común y para toda la República en Materia Federal.
- 7.- Código Federal de Procedimientos Civiles.
- 8.- Código Fiscal de la Federación.
- 9.- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 10.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- 11.- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.