



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN**

**EXÉGESIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE
LA EXENCIÓN TRIBUTARIA**

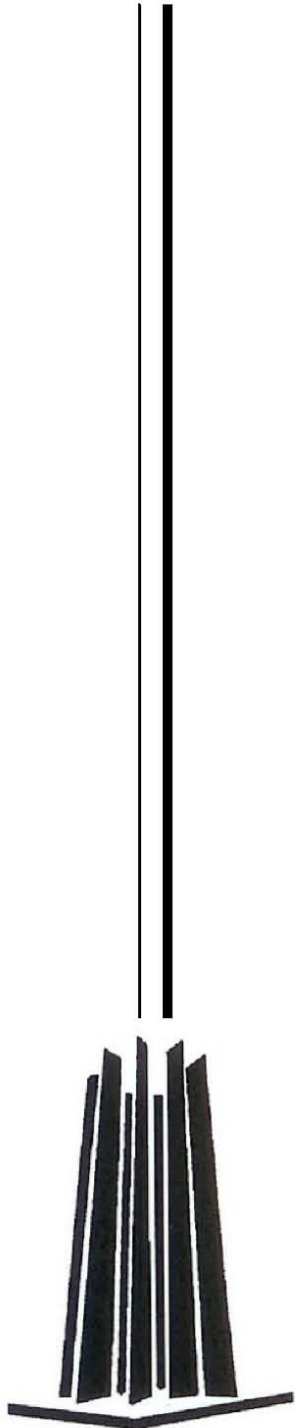
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
ORDOÑEZ REYES ALEJANDRO

**ASESOR:
LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN**

SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO

2007





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.

EXÉGESIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

INTRODUCCIÓN

CAPITULO PRIMERO

EL HECHO IMPONIBLE

	Pág.
1.1 Generalidades.....	8
1.2 Delimitación conceptual de otras situaciones similares.	10
1.3 Terminología.....	12
1.4 Definición.....	15
1.5 Elementos del Hecho Imponible.....	17
1.6 Fundamento del Hecho Imponible.....	22
1.7 Naturaleza jurídica del Hecho Imponible.....	27

CAPITULO SEGUNDO

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2. 1 Generalidades.....	31
2. 2 Definición.....	34
2. 3 Fuentes de la Obligación Tributaria.....	35
2. 4 Elementos que integran la Obligación Tributaria.....	40
2. 4. 1 El Sujeto Activo.....	40

2. 4. 2 El Sujeto Pasivo.....	41
2. 4. 3 La Relación Jurídico Tributaria.....	44
2. 5 El Objeto.....	45
2. 6 Fases de la Obligación Tributaria.....	45
2. 7 Formas de extinción de la Obligación Tributaria.....	49

CAPITULO TERCERO

NATURALEZA JURÍDICA DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

3 . Consideraciones Generales.....	62
3.1. Concepto.....	63
3.2 Características de la Exención.....	67
3.3. El Sujeto Pasivo.....	71
3.4. El Sujeto Activo.....	72
3.5 Clasificación de las Exenciones.....	79
3.6 El Tributo y la Exención.....	83
3.7 Fin del Estado y la Exención.....	89

CAPITULO CUARTO

EXÉGESIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

4.1	La Exención y los Principios Constitucionales.....	94
4.1.1	La Exención y el Principio de Generalidad.....	96
4.1.2.	La Exención y el Principio de Obligatoriedad.....	102
4.1.3	La Exención y el Principio del Destino al Gasto Publico.....	108
4.1.4	La Exención y el Principio de Proporcionalidad y Equidad.....	113
4.1.5	La Exención y el Principio de Legalidad.....	120
4.2.	La Exención en relación con él artículo 28 Constitucional y su ley reglamentaría.....	125
	CONCLUSIONES.....	132
	BIBLIOGRAFÍA.....	149
	LEGISLACIÓN.....	152

INTRODUCCION

El Estado, para asegurar el cumplimiento de los fines para los cuales fue creado, tiene que allegarse de recursos económicos, para dicho efecto, ha establecido diversos medios a fin de obtener dichos recursos como son los impuestos, las contribuciones especiales, los derechos, etc, lo anterior con apoyo en la potestad financiera que de suyo tiene el Estado, que es denominado jus impositionis, es decir, el derecho de establecer tributos a cargo del particular.

De lo anterior, se puede deducir que los fundamentos políticos de las contribuciones se encuentran en la existencia del Estado y la condición del contribuyente, independientemente de las funciones y atribuciones específicas del Estado.

En ese sentido las contribuciones aparecen como una obligación del individuo a contribuir al gasto público derivada de la exigencia del Estado, teniendo su fundamento en la soberanía del mismo; de esa manera, si el Estado en ejercicio de su soberanía y con el propósito de realizar el bien común, puede exigir al individuo un sacrificio económico mediante una contribución o un tributo, no podrá objetarse también **su derecho a eximir a un contribuyente del pago de determinados impuestos, tomando en cuenta razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que puede justificar a la figura de la exención.**

Ahora bien, en este trabajo de tesis se tratará de analizar lo más detenidamente posible, la naturaleza jurídica de la exención en nuestro ordenamiento tributario, y los efectos y alcances que en nuestro ordenamiento Constitucional corresponde a tal institución jurídico tributaria.

Dentro de la investigación se podrá advertir que no es un tema inexplorado, ya que diversos tratadistas han escrito y ha hablado sobre la naturaleza jurídica de la exención, donde se contempla como una figura jurídica tributaria que está establecida por la ley, mediante la cual declara que determinado sujeto que está obligado ha pagar impuesto por haber realizado el hecho imponible señalado en ley, no realice el pago de la contribución por razones de equidad, conveniencia o política económica.

Ahora bien, para abordar el tema de la exención, en nuestro primer capítulo se analizó el hecho imponible, concepto que juega un papel importante, porque no sólo permite identificar el momento del nacimiento de la obligación tributaria, sino las condiciones para que se pueda dar el nacimiento de la exención.

Expuesto el tema del hecho imponible, también existía la imperiosa necesidad de conocer la estructura de la obligación tributaria, dentro de la cual identificamos el momento en que nace, se determina y se extingue la misma. Esto sin olvidar los elementos que la configuran como son los sujetos pasivo y activo, el objeto y la relación jurídica.

En el tercer capítulo, tomando como base la función del hecho imponible y la estructura de la obligación tributaria, se analizó a la exención, en este capítulo, se podrá ver que como se realiza el parangón de la exención con el hecho imponible, ya que en este campo, para que se configure la exención no sólo es necesario la existencia del hecho imponible, sino que es indispensable que todos sus elementos para eximir se encuentren de la norma tributaria.

Asimismo, se abordará su concepto, fundamento jurídico, clasificación y sus características primordiales mediante la cual se considera como una figura jurídica tributaria, la cual se caracteriza por no nacimiento de la obligación tributaria.

Finalmente, en el capítulo cuarto, se estudia a la exención desde un punto de vista constitucional, particularmente en lo que se refiere a la aplicación de los principios de legalidad, generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad, equidad y gasto público, que tienen su fundamento en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional.

Para el efecto señalado, se recurre a los conceptos señalados por algunos tratadistas en la materia y criterios sustentados por nuestro máximo tribunal, de donde se podrá ver como sustenta la legalidad y constitucionalidad de las exenciones dentro del derecho tributario.

Aquí, se podrá advertir que los principios constitucionales derivados de la fracción IV, del artículo 31, Constitucional se deben aplicar en las exenciones para establecer barreras en contra de los abusos y caprichos de las autoridades en su aplicación y no sólo se beneficie a un individuo, sino a todo un grupo de personas atendiendo a la capacidad económica y los fines del Estado.

CAPITULO PRIMERO

EL HECHO IMPONIBLE.

1.1. GENERALIDADES.

Antes de iniciar el estudio del hecho imponible es necesario precisar algunos conceptos fundamentales que nos ubiquen dentro de las generalidades del hecho imponible.

J. M. Martín G. F. Rodríguez Use, establece:

“La norma legal contiene nada mas que un precepto abstracto, general dirigido a todos los particulares, pero que tiene por destinatarios finales a quienes precisamente se les puede atribuir los hechos o situaciones previstas en aquella, Por consiguiente, para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria es necesario que además del precepto legal, oficia de causa-eficiente de la obligación, haya acaecido el hecho o causa material de esa obligación. Ese hecho al que acabamos de referirnos es generalmente conocido con la denominación de hecho imponible”.¹

En otras palabras, todo ordenamiento legal se encuentra formado de preceptos abstractos o generales de los cuales se desprenden dos elementos, en primer lugar la hipótesis o supuesto de hecho que corresponde a una actividad humana, estado de hecho o relación social que el ente público prevé y la disposición o mandato mediante el cual la norma

¹Derecho Tributario General, Editorial Limusa, Decimotercera Edición, Pág. 160.

determina los efectos jurídicos que resultan en el caso en que se realice el hecho previsto en la norma.

En ese mismo orden de ideas podemos ver que toda norma jurídica es un mandato hipotético, esto es, que prevé ciertas consecuencias jurídicas en el caso de que se realice el supuesto contemplado.

“Asimismo como lo han destacado muy prestigiados juristas esencialmente Jarach y Araujo Falcao, las normas tributarias son comparables con las normas del derecho penal inherentes a esa rama del derecho sancionan o reprimen determinados hechos, conductas o actividades que son generalmente conocidos con la denominación de hechos punibles, sin embargo la tipificación legal de esos hechos obedece a que el legislador comprueba que ellos han recibido la desaprobación o censura de la sociedad. En otros términos es el consenso público el que considera que determinadas actividades o conductas deben ser calificadas como delictuosas y por tanto reprimidas. En consecuencia, el legislador guiándose por ese consenso general describe tales actividades, conductas o hechos en una ley y los sancionan con determinada penalidad. La norma penal no hace, pues, sino describir determinada conducta el denominado hecho imponible, y apareja a ella a una sanción específica, pero para que le sea aplicada es necesario que el comportamiento condenado por la norma legal haya tenido lugar y, pues, mas aún, se le haya apreciado por medio de un procedimiento que culmina en una sentencia, en la cual se fundamenta porque se adjudica esa conducta a determinada persona el delincuente.”²

Algo muy similar a lo que se da en materia penal, ocurre en el derecho tributario, aunque la gran diferencia consiste en que no se trata por supuesto de determinados hechos o conductas reprobados por el consenso general, sino de hechos que por tener generalmente significación económica se consideran reveladores de riqueza o, si se quiere con lenguaje mas técnico, aptos para demostrar capacidad contributiva. Por ello, el legislador al reconocer en esos hechos la mencionada propiedad o aptitud de servir como

² Op. cit. Pág. 161

índices de manifestaciones de riqueza o capacidad contributiva, los eleva al rango de hechos imponibles y apareja a ellos la obligación de pagar determinado tributo.

De las manifestaciones vertidas anteriormente se puede deducir que la doctrina en general establece una gran semejanza entre el hecho imponible del derecho tributario o fiscal y los hechos punibles del derecho penal, ya que ambos, para que puedan materializarse en la realidad y dar origen a una obligación ya sea formal o material, deben realizar una precisa adecuación entre lo que establecen las normas y las conductas realizadas por los sujetos pasivos que son al final de cuentas los que tienen que cumplir la obligación surgida, ya sea el pago de una contribución en materia fiscal o un castigo en materia penal.

En virtud de lo anterior, se puede concluir que mientras no se materialice en la realidad la circunstancia de hecho prevista en la norma tributaria no se puede hablar de obligación alguna para el sujeto pasivo.

1.2.- DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE OTRAS ACEPCIONES SIMILARES.

Con mucha frecuencia encontramos en la norma jurídica tributaria, que el hecho imponible, o circunstancia de hecho es denominado también objeto del tributo, como es el caso del famoso tratadista Ernesto Blumstein quien sostiene: “El punto de partida de la exacción del impuesto esta constituido

por un determinado hecho, cuya existencia determina que el impuesto sea debido. El mencionado hecho no constituye tan solo el motivo externo de la imposición, si no también su fundamento objetivo, por lo que le llama objeto del tributo.”³

Por su parte el eminente tratadista Gualani Fonrouge, al tratar sobre el tema manifiesta

“...el objeto del tributo es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen; la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo, el objeto del tributo lo constituye entonces el presupuesto de la obligación.”⁴

Estos criterios los considero erróneos porque el presupuesto objetivo o presupuesto de hecho de la obligación es el elemento objetivo definido por la ley para que al tomar cuerpo en la vida real nazca la obligación de pagar el tributo, mientras que el objeto del tributo lo constituye el soporte material de la imposición, en otras palabras, resulta ser la materia imponible o riqueza imponible; de aquí que no puede ser identificado como el presupuesto legal de la obligación tributaria.

En ese mismo orden de ideas se debe tomar en cuenta que cuando el legislador desea someter a una tributación cualquier manifestación de riqueza, necesita definir un hecho imponible; es decir elaborar una noción jurídica a través de un procedimiento de selección de elementos constitutivos que se recogen en la definición legal del hecho imponible.

³ Citado por Fernando Sainz de Bujanda en su obra Hacienda y Derecho, Tomo IV, Pág. 291, Madrid 1966.

⁴ Ibidem Pág. 290

1-3.- TERMINOLOGÍA.

Debido a la confusión que ha generado la conceptualización del supuesto fáctico contemplado en la norma para el nacimiento de la obligación tributaria, se ha provocado que la terminología no resulte uniforme y unificada ya que cada tratadista le da la connotación de acuerdo al punto de vista que le interese.

Por ejemplo el tratadista Francés Gastón Geze, le dió la connotación de hecho generador del impuesto, terminología que fuera difundida ampliamente, sobre todo en Portugal, por la traducción de la monografía que se hiciera en portugués, circunstancia que dieran lugar a que se ampliara su difusión hasta en Brasil, en donde se habla el mismo idioma.

Con este motivo se naturalizó dicha terminología sobre todo por el tratadista brasileño Amilcar Araujo Falcao, al titular su obra “ Fato Gerador de Abricao Tributaria”, tan bien que fue recibida dicha terminología, al grado de que se utilizó en el anteproyecto del Código Tributario Nacional Brasileño elaborado por el distinguido tratadista Rubens Gómez de Souza.⁵

“También en la literatura alemana, desde 1919 se utilizaba la expresión Tabtesband cuya traducción significa hecho imponible, situación de hecho, circunstancia de hecho o soporte fáctico.”⁶

⁵ Citado por Fernando Sainz de Bujanda en su obra Hacienda y Derecho, Pág. 274.

⁶ Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Octava Edición, Editorial Porrúa, S. A. México, 1978, Pág.397.

La terminología antes mencionada coincide con la acepción de hecho imponible porque ambas aluden a una situación del hecho que no se ha producido en la vida real si no que es susceptible de producirse, es decir, solamente aparece hipotéticamente prevista y valorada por la norma jurídica, si tal hecho se produce dice la norma, los efectos serán tales; por lo que se trata mas bien de un hecho presupuesto.

En la literatura brasileña, tanto el tratadista Alfredo A. Becker como Gerardo Ataliba utilizaban la expresión “hipotese de incidencia tributaria“ que equivale al presupuesto de hecho y al generador le llaman imponible.⁷

Por su parte, en la literatura mexicana tampoco existe uniformidad en cuanto a la terminología, pues mientras unos le llaman supuesto fáctico o presupuesto objeto de impuesto, otros le dan el nombre de hecho generador del crédito fiscal, como lo denomina el profesor Ernesto Zavala Flores.⁸

El profesor Emilio Margáin Manatou, al referirse al nacimiento de la obligación tributaria señala que: “...nace en el momento que se realizan las situaciones o circunstancias que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”⁹

⁷ Ibidem Pág. 399

⁸ Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, Decimoquinta Edición, Editorial Porrúa, S. A. México, Pág. 98.

⁹ Op. cit. pag 396

Por su parte el eminente tratadista en materia tributaria, Sergio Francisco de la Garza, al referirse al tema que nos ocupa manifiesta:

“...el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, puede recibir el nombre genérico de hecho tributario, a fin de que comprenda las tres especies de tributos ya estudiados, pues el nombre hecho imponible, se refiere mas bien al presupuesto del impuesto, dejando fuera a los presupuestos del derecho (tasa) y de la contribución especial.”¹⁰

Sobre esta terminología considero, que si bien es cierto que no a habido resistencia en su aceptación, también lo es que abarca un solo aspecto del hecho imponible, puesto que solamente se refiere a la realización del mundo fáctico previsto en la norma, faltando con ello la esencia del supuesto, la situación o el presupuesto que se encuentra contemplado en la hipótesis normativa.

“Por su parte en la literatura jurídica Argentina ha sido adoptada con mucha difusión la terminología hecho imponible, que abarca todo el concepto referente al supuesto fáctico previsto en la norma pese a las deficiencias que el autor Dino Jarach señala al manifestar “estoy dispuesto a reconocer que la expresión es errónea quizás porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho, porque habla de imponible y el adjetivo con la terminación ble indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hace nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De esta manera que no es imponible sino impuesto, es un hecho sobre el que recae el gravamen. Esta gravado a pesar de sus interpretaciones, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del derecho penal que habla en efecto del hecho punible, donde el adjetivo punible es mucho mas exacto que en derecho tributario; ahí no debe estar necesariamente sujeto al castigo, porque ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras que materia fiscal es ineludible la consecuencia jurídica del hecho, o sea la obligación.

Pero existe una analogía que permite adoptar las palabras hecho imponible en vez de punible. Esta terminología tiene otra ventaja; señala que este hecho o conjunto de hechos definidos por la ley en todos sus aspectos objetivos y subjetivos constituyen formalmente considerando

¹⁰ Sergio Francisco de la Garza, Op. cit. Pág. 396

desde el punto de vista de la obligación tributaria que va a nacer de ellos un hecho y no un acto.”¹¹

En relación a lo anterior, el brillante teórico en materia tributaria Fernando Sainz de Bujanda expresa:

“...en primer lugar que se trata de una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, en segundo lugar que tiene la ventaja de su analogía con la expresión de hecho punible adoptada por el derecho penal y en tercer lugar que el hecho imponible, desde el punto de vista de su relevancia para el nacimiento de la obligación tributaria, constituye un hecho y no un acto.”¹²

Así las cosas y no obstante que la terminología “hecho imponible” al parecer solo se refiere al aspecto material objetivo del presupuesto de hecho, lo cierto es que doctrinalmente no es posible concebir el nacimiento de la obligación tributaria sin el sujeto sometido al gravamen, por tanto resulta obligado concluir que el hecho imponible consta de un elemento objetivo y otra subjetivo.

1.4.- DEFINICIÓN.

Respecto a las definiciones que se han realizado en torno al hecho imponible se citara únicamente a los que considero los principales tratadistas que han formulado una definición al respecto, en ese sentido el tratadista Antonio Berliri, define al hecho imponible como: “... el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos”, debiendo contar con los siguientes elementos:

- A) Que el hecho imponible se concrete verdaderamente en función de los elementos y no al revés.

¹¹ Op cit. Pp. 277 y 278.

¹² Ibidem Pág. 278

- B) Que el hecho comprende todos y sólo elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto, lo que hace:
- a) Que si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico no se produce.
 - b) Que no es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible, por tanto no es posible determinar en que relación de causalidad se encuentran respecto de los efectos.
 - c) Que dos hechos imponibles específicos deben contener al menos un elemento distinto, que es lo que convierte en caracterización aun hecho imponible respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento. En cambio, no es necesario que todos los elementos o ingredientes del hecho imponible..¹³

Por su parte el tratadista Luis Manuel Cazorla Prieto, define al hecho imponible como “el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”¹⁴

De las definiciones antes mencionadas, se puede desprender que los elementos para que se de lugar el efecto, o sea la obligación tributaria, son los que integran el presupuesto de hecho tal como este aparece configurado en la ley, de tal suerte que la función de la norma legal consiste en transformar un acontecimiento o situación en presupuesto para la producción de efectos jurídicos.

¹³ Antonio Berliri, Principios de Derecho Tributario, Volumen II, Pág. 40.

¹⁴ Derecho Financiero Tributario Editorial Aranzadi, Segunda Edición, 608 P.T.

Lo manifestado anteriormente, concuerda con el punto de vista sostenido por Francisco Carnelutti, quien sostiene que “al ser configurado el hecho por la norma, contiene ya en sí todos los elementos para su especificación y consiguientemente, para el efecto jurídico que de aquél deriva”¹⁵

Además de lo señalado, el tratadista italiano Antonio Berliri expresa que

“Este hecho o, lo que es lo mismo el complejo de los elementos jurídicos relevantes para la especificación del presupuesto constituye el presupuesto típico, es decir, aquel evento previsto por la norma en un plano hipotético que al concretarse en un particular hecho generador da lugar al nacimiento de la relación jurídica impositiva; presupuesto típico y hecho generador no son por tanto, mas que una especie de dos géneros mas vastos, el presupuesto y el hecho jurídico.”¹⁶

En base a lo anteriormente manifestado, considero que el planteamiento hecho por el tributarista italiano es aceptable en cuanto a que el presupuesto típico es el hecho imponible contemplado dentro de la norma tributaria y el hecho generador no es mas que la concretización en la realidad del supuesto previsto por la norma. Asimismo hecho imponible se puede definir como el conjunto de actos o circunstancias, previstos hipotéticamente en las normas jurídicas que al materializarse en la realidad dan origen a la obligación tributaria.

1.5.- ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE

El tratadista Italiano A. D. Giannini señala que el hecho imponible consta fundamentalmente de dos elementos, siendo el primero de carácter objetivo y el segundo subjetivo al manifestar:

¹⁵ Citado por Antonio Berliri, Op. cit. Pág. 22.

¹⁶ Idem.

“La deuda impositiva nace en el mismo momento en que se produce aquella particular situación de hecho a la que la ley vincula todo impuesto singular, y que puede designarse genéricamente como presupuesto del tributo, sin embargo, la expresada situación de hecho, que puede ser mas o menos compleja y que varia según la clase de impuesto, se descompone fundamentalmente en dos elementos distintos: Uno es la cosa, el acto, el hecho incluso la simple cualidad de la persona, que constituye, según las distintas leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto, el otro es la relación preestablecida también en la Ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a el, el crédito impositivo del ente público. Estos dos elementos el material y el personal, solo se identifican, como es obvio en aquellos impuestos que gravan a una persona con el simple hecho de tener una determinada cualidad.”¹⁷

Cabe señalar que de acuerdo con el punto de vista anterior el presupuesto objetivo, siempre constituye un hecho, no obstante que este mismo elemento objetivo del presupuesto pueda ofrecer ciertas formas que no aparecen comprendidas en la enunciación de supuestos que se indican en el texto que se acaba de transcribir.

a) El Elemento Objetivo.- El elemento objetivo, lo constituye el estado de cosas o situaciones de hecho a que aluden los tratadistas, lo cual no implica ciertamente un conjunto de bienes materiales, sino mas bien de circunstancias que definen la situación de un asunto o de un problema o de una o varias personas o de las relaciones de éstas entre si o con cosas del mundo exterior.

Concretamente desde el punto de vista del nacimiento de la obligación tributaria, ese conjunto debe ser contemplado en su significación puramente

¹⁷ A.D. de Giannini, Institución de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, Pág. 83

fáctica, con independencia de la relevancia que pueda tener en esferas jurídicas ajenas a la órbita impositiva.

Analizando la estructura del hecho imponible encontramos que este se compone principalmente de tres elementos que son:

En primer lugar el objeto del presupuesto de hecho que se traduce en la manifestación de la realidad económica que se trata de someter a imposición, como es el caso de la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o de servicios; en segundo lugar se tiene al hecho imponible o presupuesto legal del tributo entendiéndose por este como el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

Finalmente tenemos a los bienes gravados que no son más que un elemento normativo del presupuesto de hecho puesto que este elemento concurre a la formación de un hecho imponible en cuanto a que el mismo se hace consistir en un determinado tipo de relación de los sujetos con cosas, en cuanto a que forman parte del presupuesto de hecho, sin que ello de lugar a que se confunda o se identifique con el propio presupuesto, cuando se menciona que tales bienes son gravados, al referirse a inmuebles rústicos o urbanos.

En ese mismo orden de ideas, es menester señalar que el objeto del impuesto no siempre lo constituye un bien natural o concreto, ya que dicho precepto puede responder a una entidad abstracta, como puede ser la renta,

el patrimonio, etc., de ahí que la justificación de la expresión de “riqueza imponible”, que resulta mas precisa que la de bienes o cosas gravadas, sin que tampoco pueda identificarse con el presupuesto objetivo del tributo.

Para tener una idea mas clara del elemento objetivo del hecho imponible Fernando Sainz de Bujanda, señala que los supuestos previstos mas importantes son los siguientes:

- 1.- Un acontecimiento material o fenómeno de consistencia económica, justificados por las normas tributarias y transformados consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- 2.- Un acto o negocio jurídico, justificado por el derecho privado o por otro del sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la Ley Tributaria.
- 3.- El estado, situación o cualidad de una persona.
- 4.- La actividad de una persona no comprendida dentro del marco o la actividad específicamente jurídica.
- 5.- La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.

b) El Elemento Subjetivo.- En párrafos anteriores se hizo la afirmación de que el hecho imponible, independientemente de que consta de un elemento objetivo, también en su estructura consta de un elemento subjetivo, esto es en cuanto a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

En esas circunstancias el sujeto activo es el ente jurídico-político a quien pertenece el poder tributario que creó el hecho imponible, particularmente en los casos de los tributos no vinculados, o impuestos, ya que por lo que se refiere a los vinculados, el sujeto activo es la persona jurídica que presta el servicio (derechos) o el ente político que realiza la obra (contribuciones especiales de mejoras).

En ese tenor, Fernando Sainz de Bujanda señala que “el sujeto pasivo también llamado causante o contribuyente consistirá en el obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza.”¹⁸

Por su parte, el tratadista mexicano Ernesto Zavala Flores sostiene que:

“La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado; es decir, que se encuentra en la situación que da nacimiento al crédito y que la persona que tiene esa responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal.”¹⁹

En ese tenor, el tratadista argentino Dino Jarach, manifiesta

“...el hecho imponible se atribuye a uno o mas sujetos, por efecto de esta contribución resultan obligados al pago del tributo. Sus obligaciones, sin embargo, no son todas de la misma naturaleza y se distinguen entre ellas precisamente en razón de los diferentes criterios de atribución del hecho imponible a las diferentes categorías de obligados...

También agrega el propio autor, que el hecho imponible por la causa jurídica que lo caracteriza, es decir, por el principio de la capacidad contributiva, es siempre un hecho de naturaleza económica, la voluntad del particular es considerada importante en cuanto crea las

¹⁸ Curso Superior de Derecho Tributario, Segunda Edición, Pág. 194, Buenos Aires

¹⁹ Elementos de las Finanzas Públicas, Pág. 86 y 87.

circunstancias económicas que son relevantes en la definición del hecho imponible, no al contrario, en cuanto se dirija a la elección para la relación económica creada, de una disciplina jurídica, a menos que el hecho imponible por expresa voluntad de la ley, sea concebido de manera absolutamente abstracta o formal.²⁰

De lo anteriormente descrito podemos concluir que el sujeto activo del hecho imponible será casi siempre el Estado (cuando se trate de impuestos vinculados) o el ente o persona que presta un servicio, cuando se trate de contribuciones de mejoras, mientras que el **sujeto pasivo** del hecho imponible es el contribuyente o la persona que se encuentre en la hipótesis prevista por el legislador al momento de materializarse el supuesto fáctico previsto en la norma.

1.6. - FUNDAMENTO DEL HECHO IMPONIBLE.

El Estado, para asegurar el cumplimiento de los fines para los cuales fue creado, tiene que allegarse de recursos económicos, para dicho efecto, ha establecido diversos medios a fin de obtener dichos recursos a través de impuestos, contribuciones especiales, derechos, con apoyo en la potestad financiera que de suyo tiene el Estado, que es denominado jus impositionis, es decir, el derecho de establecer tributos a cargo del particular.

Asimismo, el legislador evidentemente no puede transformar en presupuestos de la imposición todos los hechos, actos o situaciones en que el individuo puede encontrarse dentro de la vida social o económica, ya que

²⁰ El Hecho Imponible, Segunda Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Pág. 167

necesariamente ha de tomar en cuenta unos y desestimar otros; en otras palabras, el legislador deberá escoger los hechos que juzgue idóneos para dar origen a las obligaciones tributarias.

En ese sentido, el tributarista Argentino Dino Jarach expresa sobre el particular:

“...en el mundo concreto en que vivimos ningún Estado crea impuestos cuyo presupuesto de hecho consista, por ejemplo, en ser inteligentes o estúpidos, o ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguileña, las piernas derechas o torcidas. No decimos que el Estado deba o no crear impuestos según estos criterios caprichosos, solo decimos que ningún Estado, por lo que resulta del derecho positivo, obra de tal manera, decimos que hay un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos imponibles, y que los impuestos no se cobran según el capricho de los legisladores provistos de fantasía.”²¹

En ese mismo orden de ideas, se puede deducir que el Estado no crea los impuestos arbitrariamente, sino que son el resultado de un minucioso análisis, evitando de esta manera que se pueden escoger presupuestos de hecho de manera caprichosa.

Asimismo, analizando el derecho positivo tributario se desprende que generalmente los hechos que son tomados en cuenta por el legislador como presupuestos idóneos para el nacimiento de la obligación tributaria, revelan un estado o movimiento de riqueza, lo cual no puede ser de otra manera puesto que si el Estado necesita allegarse de recursos económicos obviamente el legislador tiene que elegir situaciones que manifiesten una capacidad contributiva.

²¹ Op. cit. Pág. 168

En ese orden de ideas, se ha plasmado en los textos constitucionales como criterio en el sentido de que el Estado puede imponer tributos a los súbditos en proporción a sus riquezas, es decir, que la imposición sea según la capacidad contributiva.

Ahora bien, corresponde al legislador ordinario la tarea de decidir cómo, cuándo y en qué medida los contribuyentes presentan capacidad contributiva.

Examinando las normas tributarias, podemos concluir que casi todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica, ya sea como situación de hecho, o se trate de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza, por lo que con justa razón ha expresado el profesor madrileño Fernando Sainz de Bujanda que:

“La distribución de la carga impositiva se actúa en el mundo moderno con el apoyo del concepto de capacidad contributiva, entendida esta última como capacidad económica de los miembros de la colectividad. La adopción del expresado criterio distributivo responde a exigencias lógicas y de justicia que parece imposible eliminar. La lógica impone, en efecto que sea la capacidad económica de los sujetos la magnitud sobre la que determine la cuantía de los pagos públicos, la justicia exige, además que la cuantía de los pagos tributarios se fije con el auxilio de criterios de medición que tengan en cuenta los niveles mínimos de renta de que los sujetos han de disponer para su subsistencia, sus cargas familiares, el origen y la cuantía de las rentas sometidas a imposición y, en fin un conjunto de circunstancias que el legislador debe ponderar para que la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público pueda reputarse equitativa.

Para que haya una fundamentación Constitucional del reparto de la carga tributaria en relación con el principio de la capacidad contributiva, el propio tratadista español, Sainz de Bujanda, sugiere: **a)** que en el texto o en los textos constitucionales se consagre, como criterio

exclusivo, del reparto de la carga tributaria, el de la capacidad contributiva, entendida en el sentido de capacidad económica y que las leyes reguladoras de cada tributo se ajusten, al configurar el respectivo hecho imponible, al aludido principio de justicia, **b)** que la normativa Constitucional establezca, junto al criterio de la capacidad, otros principios directivos para el reparto tributario; **c)** que el texto constitucional, en el marco de las normas destinadas a regular la materia tributaria, únicamente recoja el criterio de la capacidad contributiva, pero consagre otras directivas de política económica que puedan, en ciertos aspectos, entrar en colisión con aquel principio; y **d)** que el texto Constitucional consagre con exclusividad el criterio de la capacidad contributiva, pero leyes ordinarias sean las que, con una pretensión de generalidad establezca que la ordenación de los tributos deba producirse bajo la inspiración de otros criterios distributivos.”²²

En relación a lo anterior, considero que la primera preposición sugerida por el tratadista español se satisface, desde el momento en que el artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, establece “Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

No obstante que se exprese en el propio texto constitucional que las leyes reguladoras de cada tributo, deban adecuarse al principio de justicia consagrado en el precepto Constitucional invocado, debe de hacerse notar que cualquier desviación sobre el particular, tiene por inconstitucional la disposición al respecto.

En nuestro sistema político también se cumple lo señalado por el citado tratadista en su segunda proposición, puesto que de la fracción IV del

²² Op. cit., Pág. 555

artículo 31, constitucional, se desprenden otros principios para el reparto tributario, en el sentido de que debe ser equitativo, proporcional y que debe destinarse al gasto publico en la inteligencia de que en la ausencia de estos requisitos, el impuesto será contrario a lo que marca la Constitución.

Finalmente, lo sugerido por el mismo tratadista en su tercera proposición, dentro de nuestro sistema tributario mexicano, no tiene problema alguno, ya que ante cualquier índice inflacionario se procura desgravar en alguna medida el impuesto sobre la renta, particularmente a la clase trabajadora; por otra parte se ha pretendido adoptar una política de re distribución de la renta a través de subsidios, control de precios, y para incrementar la producción, se han establecido estímulos fiscales.

Lo recomendado por el propio tratadista en la cuarta proposición, no constituye obstáculo en nuestro sistema financiero, porque es obvio que ninguna ley tributaria puede sustituir validamente el criterio relativo al reparto de la carga tributaria establecido en la Constitución, so pena de declararse inconstitucional alguna disposición tributaria que conculque a dicho principio.

De lo anterior, podemos concluir que el fundamento del hecho imponible lo constituye el jus impositionis del Estado y debe atender a los criterios de proporcionalidad y equidad, es decir, a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Sin olvidar que existen otras fuentes de ingreso para el Estado, debe tenerse presente que son tres las principales categorías de tributos, teniéndose en primer lugar la tasa o derechos; en segundo lugar la contribución especial y en tercer lugar, el impuesto.

Enumerados los tres tributos de referencia, también se tienen tres criterios para su selección, como son; someter a un tributo a los que reciben un servicio de parte del estado, (derecho o tasa); a los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto, (contribución especial) y a los que poseen la capacidad de pagar o capacidad contributiva.

1.7. - NATURALEZA JURÍDICA DEL HECHO IMPONIBLE.

Los hechos de la vida social y económica son ajenos al proceso generador de la obligación tributaria, mientras que el legislador no los incorpore a las normas de derecho tributario, previa valorización y configuración de los mismos como elementos para dar nacimiento la obligación impositiva.

De lo anterior, se desprende que el hecho imponible en una creación de la norma legal en el sentido de que han de ser definidos y valorados por la ley, sin cuyo requisito ningún hecho de la vida económica y social puede por sí mismo generar algún vínculo jurídico.

Relacionado con lo expuesto, el tratadista italiano A.D. Giannini, señala: “...cualquier concepto utilizado por la ley para la definición del presupuesto se convierte en un concepto jurídico, y mas especialmente de Derecho Tributario, que puede discrepar de la noción que de la misma se tenga en el uso corriente o en otras ramas del Derecho.”²³

De las opiniones transcritas, podemos deducir que el Derecho tiene una función al enfrentarse con la realidad social de someterlo a su poder configurador.

Por otra parte, dicha función no se concreta a aceptar tal cual es la realidad social y señalar los efectos jurídicos que deben reconocerse sin previa estructuración de tales hechos, sino que la encauza y acota las relaciones sociales y para ello tiene que definirlos y valorarlos y de esta manera, estamos en presencia de una realidad jurídica.

En tales condiciones, los hechos sociales por sí solos, no pueden provocar efectos jurídicos, sino son hechos que se encuentren convertidos en jurídicos, porque si las normas no les dan ese carácter a través de un proceso que consiste en recoger los elementos de la vida social que son relevantes para el Derecho y en desestimar los restantes, no pueden provocar efectos jurídicos.

²³ Op. cit. Pág. 142

En consecuencia, los efectos jurídicos solo derivan de las relaciones sociales en cuanto estas asumen la significación de hechos jurídicos, es decir, de hechos contemplados y valorados por el derecho e incorporados de ese modo al mundo de la realidad jurídica.

Siendo así, la relación económica no puede constituir un hecho determinante para el nacimiento de la obligación tributaria, puesto que como hemos hecho ver anteriormente, por si sola, la relación económica no puede generar una obligación tributaria sino es incorporada a la norma tributaria, y si bien juega un papel importante en el hecho imponible, pero sólo como fundamento de este elemento (capacidad contributiva).

En consecuencia, la relación económica como signo de capacidad económica, sólo puede provocar el efecto jurídico de que nazca la obligación tributaria si dicha relación ha sido configurada por las normas jurídicas; de modo tal que al producirse, la obligación surge por voluntad de la ley, es decir, si la relación económica se ha transformado en hecho imponible, o dicho de otro modo, si la realidad económica se ha convertido en realidad jurídica.

Ahora bien, es importante señalar que no obstante que el hecho haya sido incorporado a la norma tributaria, no deja de tener una significación meramente fáctica en relación con el nacimiento de la obligación tributaria, pese a los casos de que el hecho imponible constituya un negocio jurídico,

en el que la voluntad privada dio vida al negocio, ya que dicha voluntad no puede ser fuente de la obligación tributaria, si no tan sólo de las obligaciones jurídico-privadas nacidas del propio negocio, lo que equivale a afirmar que la voluntad que engendra la obligación tributaria que en ocasiones aparece en el acto negocio asumido como hecho imponible, es la voluntad de la ley.

Resumiendo lo manifestado en párrafos anteriores, podemos llegar a la conclusión de que la obligación tributaria nace siempre de la realización del hecho imponible, que siempre es de naturaleza jurídica, como creación de la norma tributaria.

Por otro lado, el hecho imponible debe estar en conexión con una manifestación de la vida económica susceptible de revelar la existencia de capacidad contributiva, siempre que esta última aparezca acogida como criterio de justicia distributiva en los textos constitucionales.

Ahora bien, en el caso de que la ley tributaria tenga como hecho imponible un negocio jurídico, tipificado en algún sector del ordenamiento positivo, será dicho negocio y no la posible relación económica relacionada con el propio negocio, el que más bien opere como elemento generador de la obligación tributaria.

CAPITULO SEGUNDO.

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.1.- GENERALIDADES.

Antes de llegar a un concepto acerca de lo que debe entenderse por obligación tributaria, conviene hacer referencia a lo que se entiende en general por obligación, desde el punto de vista etimológico y jurídico.

Para el análisis etimológico de obligación, se consideró útil recurrir a las ideas expuestas por Jesús Iribarren, quien señala que la idea de obligación deriva "... del latín **ob-ligatio**: acción de atar y, en sentido pasivo, situación del que se halla atado."

Continúa diciendo: "Las mismas dos ideas van implicadas en las palabras inglesas, de raíz latinas, **obligation y duty** y de las eslavas **doig** (deuda y **obiazannost** (=bíaz atadura). En alemán Verpflichtung (de pflegen = cuidar) implica la idea de haber sido encargado del cuidado de algo o de alguien"²⁴

Por otro lado, el diccionario de la lengua española nos define la obligación como "...imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre" y como "vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa."

²⁴ Diccionario Unesco de Ciencias Sociales, Tomo III, Editorial Planeta, Barcelona España, 1987, pp. 1534-1535.

Tanto las ideas etimológicas expuestas por Iribarren como la definición del diccionario de la lengua española, presentan a la obligación como un imperativo de dar o de algo que debe ser hecho o ser evitado, porque así lo determina otro sujeto que generalmente se denomina acreedor.

Con base en estas ideas, se puede definir la obligación como una relación de derecho por la cual una persona es compelida a dar, hacer o no hacer alguna cosa a favor de otra.

En este mismo sentido, Rafael Rojina Villegas expresa un concepto jurídico al definir a la obligación: “ ... como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona.”²⁵

Siguiendo estas ideas, se puede afirmar que la obligación consiste en una relación jurídica entre dos personas, una de las cuales es acreedora y la otra deudora.

La relación total se llama obligación; considerada del lado pasivo como deuda, y, si se está del lado activo, crédito. No olvidando que en ocasiones la obligación, en un sentido vulgar, se toma como deuda.

²⁵ Compendio de Derecho Civil, Editorial Porrúa, S.A., México 1980, Pág. 7.

Analizando las ideas anteriores y siguiendo las ideas de Mayolo Sánchez Hernández en su obra Derecho Tributario, podemos desprender los siguientes elementos:

- a) “Un sujeto pasivo o deudor, que es la parte que tiene a su cargo la obligación.
- b) Un sujeto activo o acreedor, que es la parte a cuyo favor está el derecho.
- c) Una relación jurídica, que surge entre los sujetos mencionados.
- d) Un objeto, que es contenido de la obligación y puede consistir en un dar, un hacer o un no hacer.”²⁶

Con este sencillo planteamiento se pretende iniciar el capítulo de las obligaciones tributarias, pues el origen de éstas, a diferencia de las obligaciones en general que su fuente se encuentran generalmente en la voluntad, hay que buscarla en la voluntad de la autoridad, que dentro de su legítimo campo de actuación liga al cumplimiento de la obligación a través de sus leyes.

Este carácter heterónomo de la obligación es evidente, cuando se analiza cada una de las leyes fiscales mediante las cuales el legislador obliga al particular a desprenderse de sus ganancias para buscar el bien común de la sociedad a la que pertenece.

²⁶ Derecho Tributario, Segunda Edición, Cárdenas Editores y Distribuidor, México 1988, Pág. 237

2.2.- DEFINICIÓN.

A efecto de precisar el concepto de obligación es conveniente partir de una premisa: la obligación tributaria nace de la ley. Este principio fundamental se deduce del principio de legalidad contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece:

“**Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, o del Estado y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

En consecuencia, se puede afirmar que la ley es la que establece los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones.

Sin embargo, el Maestro **Luis Delgadillo** advierte que la norma jurídica contenida en la ley:

“...no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. Puede la norma, por ejemplo, prever la naturaleza de ‘Contribuyente’ en todo sujeto que sea propietario o poseedor de bienes inmuebles, y mientras una persona no adquiera o no posea un bien inmueble, es decir, mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no pueden ser imputadas. Por tanto, respecto de esa persona no pueden existir, modificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivadas de esa norma; es decir, no habrá relación jurídica.”²⁷

Con base en lo anterior, el maestro Delgadillo define como obligación tributaria “... toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independiente de que dicha

²⁷ Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México, 1987, Pág. 97.

conducta sea de dar, de hacer o de no hacer. De esta manera identificamos a la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones tributarias formales.”²⁸

En este sentido, Hensel señala que la obligación tributaria es “...el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria.”²⁹

La obligación tributaria consiste en una relación de derecho por la cual una persona denominada contribuyente es compelida a dar, hacer o no hacer alguna cosa a favor del Estado, por ubicarse dentro de los supuestos contenidos en la ley.

2.3.- FUENTES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Si bien es cierto el Código Civil Mexicano para el Distrito Federal dedica el Título Primero de la Primera Parte del Libro Cuarto (De las obligaciones en general) a las fuentes de las obligaciones (artículos 1792 a 1937), siguiendo la huella de las codificaciones romanas, también lo es que nuestro Código

²⁸ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto Op. Cit. Pág. 99

²⁹ Citado por Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Sexta Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires Argentina 1995, Pág. 422.

Fiscal de la Federación no define lo que son las fuentes de las obligaciones fiscales.

Esto quiere decir que la problemática de las fuentes de las obligaciones ha perdido, en el Código Fiscal de la Federación, como en las Codificaciones tributarias vigentes, el nombre, concepto y un valor sustantivo, quedando la idea de que el mismo se encuentra superado.

El tratadista argentino Carlos M. Giuliani Fonrouge, nos da la siguiente razón: “En materia tributaria no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley; sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad de los individuos es inapta para crearla.”³⁰

En el aspecto sustancial, se denomina ley una norma jurídica de carácter abstracto y general; desde el punto de vista formal, se llama ley a una norma jurídica que emana del órgano legislativo, según el procedimiento establecido para expedir leyes.

Dentro de este ángulo, debemos entender por ley una norma jurídica que, además de ser general y abstracta, proviene del Poder Legislativo, o sea, del órgano que, ordinariamente, está investido de la función de ese nombre, con arreglo a la Constitución de la República.

³⁰ Op. cit. Pág. 429.

Sin embargo, es necesario indicar que a pesar de que la ley debe provenir del Poder Legislativo, según el principio de la separación de Poderes (artículos 49, 50, 73, entre otros, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), al Presidente, titular del Poder Ejecutivo, se le atribuye la posibilidad de expedir Decretos, de acuerdo a los artículos 29, 49 y 131 del citado Código Político, que autoriza facultades extraordinarias, dentro de las cuales se comprenden, fuera de toda duda, las facultades de legislar, pero sólo en casos que pongan a la sociedad en grave peligro o conflicto o en materia de comercio exterior. Fuera de estas situaciones extraordinarias, en todos los demás casos sólo el Congreso puede expedir leyes. Así, el fundamento jurídico de la obligación tributaria es la ley, según lo establece la fracción IV, del artículo 31 constitucional.

Por otro lado, no podemos desconocer que existen obligaciones formales o accesorias nacidas ex lege, que son derivadas de los reglamentos, y de las disposiciones administrativas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la jurisprudencia y los tratados internacionales:

Desde este punto de vista, es importante hacer referencia a estas fuentes obligaciones.

El reglamento es una jerarquía inferior a la ley, y se puede definir como el conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de

pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una Ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

En este sentido el reglamento está elaborado sólo para cumplir la ley y hacer más fácil su ejecución. El Reglamento no puede ir más allá de la ley, regulando situaciones que aquélla no ha pretendido normar, ni tampoco puede modificarla ni contrariarla.

Por su parte respecto a las disposiciones administrativas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, suelen publicarse anualmente en el Diario Oficial correspondiente al último día del mes de febrero, con una vigencia teórica del 1° de marzo del año de su publicación, al 28 de febrero del año siguiente, pero sin embargo, se reforma, adiciona y deroga durante el transcurso del año de su vigencia.

Este documento ha venido en la práctica a resolver a los contribuyentes muchos problemas de interpretación o aplicación de las leyes, pero también ha venido a crear a los contribuyentes un sin número de obligaciones que lejos de simplificar administrativamente las normas fiscales, crea una mayor complejidad.

Se entiende por jurisprudencia el criterio establecido y sostenido por los Tribunales sobre la interpretación de una Ley o contradicción entre sentencias.

Conforme al artículo 193 de la Ley de Amparo, la jurisprudencia puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionado en Pleno o por sus diversas Salas, así como por los Tribunales Colegiados de Circuito siempre que aquel o estas dicten cinco sentencias consecutivas en el mismo sentido, sobre asuntos semejantes, sin ninguna en contra y cada una respectivamente, con un mínimo de ocho y cuatro votos a favor.

Así como el Reglamento, la Jurisprudencia aclara y facilita la aplicación de la ley, toda vez que a través de ella se precisa, el contenido y alcance jurídico de las normas jurídicas y una vez establecida tiene el carácter obligatorio y su aplicación constituye un medio adecuado para la solución de las controversias planteadas entre el contribuyente y las autoridades fiscales, orientando la aplicación de la ley.

Finalmente tenemos a los tratados, que son los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes.

Los tratados resuelven una serie de complejos problemas económicos internacionales, que suelen agruparse bajo el grupo de doble imposición

internacional y que actúan en el encarecimiento de todo tipo de operaciones de importación y exportación de artículos de consumo, bienes de capital (maquinaria y equipo) y conocimientos tecnológicos.

2.4.- ELEMENTOS QUE INTEGRAN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

En la obligación tributaria, al igual que en las obligaciones en general, también encontramos como elementos a un sujeto activo o autoridad fiscal, a un sujeto pasivo o contribuyente, un objeto y una relación jurídica.

2.4.1.- SUJETO ACTIVO. En la obligación tributaria es la autoridad fiscal; como pueden ser la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas, los Municipios y los organismos fiscalizados autónomos.

Lo anterior, tiene sustento en lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, el cual señala que es obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sobre este punto, el maestro Emilio Margáin Manautou señala:

“...conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados o provincias como se les denomina en otros países, y los Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II, de la propia Constitución. Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios,

ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

Sin embargo, podemos señalar que tanto el Instituto Mexicano del Seguro Social como el Instituto Nacional de Fomento a la Vivienda para los Trabajadores, organismos descentralizados, son considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, que han recibido el respaldo de los Tribunales, el primero para determinar créditos fiscales y recaudarlos directamente y el segundo para determinar las diferencias pero sin el derecho a recaudarlos.³¹

Excepcionalmente, el particular puede tener el carácter de sujeto activo en esta relación jurídica y se presenta cuando la autoridad está obligada a devolver las cantidades pagadas indebidamente (artículo 22 del Código Fiscal de la Federación) o cuando se obliga a aceptar el acreditamiento de gravámenes, como sucede el impuesto al valor agregado (artículo 3º. de la Ley de la Materia).

2.4.2.- SUJETO PASIVO O DEUDOR es la parte que tiene a su cargo la obligación. En materia tributaria es aquel sujeto que tiene la obligación de pagar el impuesto o contribución.

De acuerdo a la Teoría General de las Obligaciones, en el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

³¹ Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Decimocuarta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, Pág. 227.

Por su parte Dionisio J. Kaye nos dice que:

“El sujeto pasivo es la persona física o moral mexicana o extranjera, residente en territorio nacional o residente en el extranjero, cuya fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional que realiza el hecho generador de la obligación fiscal. El sujeto pasivo puede ser directo o responsable solidario en términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.”³²

Del concepto expuesto por Dionisio J. Kaye entresacamos las siguientes características:

A) El sujeto pasivo es una persona física o moral. Esta afirmación tiene su apoyo legal en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que dispone lo siguiente:

“**Artículo 1.** Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

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

B) Sin embargo, dicho dispositivo establece que los entes públicos pueden ser contribuyentes de los tributos que procedan y como tales están obligados al pago.

C) En consecuencia, tenemos que el sujeto pasivo puede ser:

³² Derecho Procesal Fiscal, Tercera Edición, Editorial Themis, México 1991, Pág. 53.

a) **UNA PERSONA FISICA** o sea, todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto; pues aún los menores de edad y los incapacitados, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos del tributo.

b) **UNA PERSONA MORAL** que es la que está constituida por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las Leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social

Asimismo, debe señalarse que de conformidad con el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, el Estado queda obligado a pagar contribuciones cuando las leyes lo señalen expresamente.

De lo anterior, se puede señalar que las personas físicas y morales, son sujetos pasivos por disposición de la ley, lo que se traduce en que la persona física o moral, dentro de las cuales se encuentra excepcionalmente el Estado, debe realizar el hecho generador contenido en la norma para crear a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones.

Para lo cual es necesario aclarar que la ley ha de ser entendida como ley aprobada por el Congreso de la Unión, como caso excepcional, puede

aplicarse el decreto ley, el cual tiene su origen en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conforme a lo anterior, el principio de legalidad tiene su fundamento en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala que los mexicanos pagarán las contribuciones conforme a las leyes establecidas, por lo cual nos hallamos ante un elemento esencial del tributo que requiere una ley aprobada por el Congreso de la Unión.

Por lo tanto, podemos concluir que son sujetos del cumplimiento de las obligaciones tributarias todas las personas físicas o morales comprometidas al pago de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el hecho imponible previsto en la norma.

2.4.3.- LA RELACIÓN JURÍDICA.

Según Carlos M. Giuliani Forouge, el primer tratadista que estableció el concepto de relación Jurídica-tributaria, fue el italiano Giannini, concepto que desarrolló en todas sus obras.

Desde el punto de vista de Giannini:

“... las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico tributaria que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad.”³³

³³A.D. de Giannini, Op. cit. Pág. 424.

Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez en su obra Derecho Tributario Mexicano, señalan que:

“Entre el titular de los créditos fiscales o sujeto activo de la relación tributaria y el sujeto pasivo de tal obligación fiscal existe vinculación, la que se genera a través de la realización de hechos imponibles. Así las cosas, una vez que ha surgido la vinculación entre el sujeto activo y pasivo, por virtud del hecho imponible, el sujeto pasivo tiene a su cargo una obligación o responsabilidad fiscal y el sujeto adquiere a su favor un derecho o crédito de naturaleza fiscal.”³⁴

En consecuencia tenemos que la relación jurídica es el nexo que une al sujeto activo, quien tiene derecho de exigir en su favor la realización del objeto de la obligación, con el sujeto pasivo que es la persona que en virtud de haber realizado el hecho imponible previsto en la norma queda obligada a satisfacer el objeto de la obligación tributaria.

2.5.- EL OBJETO.

El tratadista Fonrouge advierte que:

“ ..para evitar equívocos en esta materia, es menester establecer un distingo preliminar entre el objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo mismo. Teniendo en cuenta el planteo general efectuado al tratar el concepto de obligación fiscal y su distingo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico tributaria, el objeto de aquella corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidad de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto de tributo, en cambio es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.

Concluye: “El objeto del impuesto, pues constituye el presupuesto o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de él.”³⁵

³⁴ Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México, 1991, Pág.148.

2.6.- FASES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Del concepto y los elementos que componen la obligación tributaria surgen las siguientes interrogantes: ¿Cómo nace la obligación tributaria? ¿Cómo se determina? y ¿Cómo se exige?.

De las tres interrogantes se puede desprender que hay tres momentos de la obligación tributaria: 1.- el nacimiento de la obligación tributaria; 2.- La determinación de la obligación tributaria, y 3.- la exigibilidad de la obligación tributaria.

a) Nacimiento de la Obligación Tributaria.

El primer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, establece que la obligación tributaria nace cuando la persona física o moral realiza las situaciones jurídicas o previstas en las leyes, al señalar l:

“Artículo 6°.- 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.”

Lo anterior significa, que la obligación tributaria nace en el momento que la persona realiza el supuesto contenido en la ley fiscal, esto es, cuando un individuo o una persona moral efectúa un acto que prevé la hipótesis tributaria, deberá cumplir con la obligación a que se refiere la Ley.

En consecuencia, se puede sostener dentro del Sistema Tributario Mexicano, que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones

³⁵ Giuliani Fonrouge Carlos M., Op. cit. Pág. 326.

jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

b) Determinación de la Obligación Tributaria.

Como se explicó brevemente en el apartado anterior, cuando la obligación tributaria sustantiva se ha manifestado con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir la conducta predeterminada por la norma consistente en un dar. Ahora bien, para que esto pueda realizarse se requiere precisar o determinar su contenido, es decir, establecer cuál es la cantidad que deba darse o pagarse; o en otras palabras, se refiere al cálculo del impuesto que se va a pagar, situación que se traduce en una pregunta para el contribuyente ¿cuánto debo?.

De lo anterior se deduce que no es suficiente el solo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, sino que es necesario saber quiénes son los sujetos del impuesto, qué tarifa se va aplicar, así como también sobre qué base se va aplicar dicha tarifa. Esto aunado a una serie de operaciones matemáticas o contables para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal. Todo este procedimiento se le denomina determinación de la obligación tributaria.

En este sentido, Grazzero da un concepto de determinación más completa al señalar:

“La actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y el procedimiento de recolección, verificación y control de elementos, datos circunstancias de hecho que

pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos, así como también el acto administrativo que concretiza la constatación.”³⁶

En consecuencia, se puede afirmar que la determinación del crédito fiscal consiste en la constatación del hecho imponible o la existencia del hecho generador y la precisión de la deuda fiscal, idea que encuentra su sustento legal en el segundo párrafo del artículo 6 del Código fiscal el cual señala:

“Artículo 6°.-

...

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”

Para finalizar este apartado, es necesario indicar que encontramos diversas clases de determinación, entre las cuales se encuentran las siguientes:

1.- La que lleva a cabo el sujeto pasivo en forma espontánea sin intervención de la autoridad fiscal. Este criterio es regulado por el tercer párrafo del citado artículo 6 del Código Fiscal de la Federación el cual establece:

“Artículo 6°.-

....

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.”

2.- La que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo. Este tipo de determinación encuentra su sustento dentro del mismo

³⁶ Citado por Sánchez Piña, José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, Quinta Edición, Editorial Pac. Pág. 45.

tercer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación al señalar que:

“Artículo 6°.-

Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”

3.- La que realiza la autoridad fiscal con ayuda del sujeto pasivo. Sobre esta forma de determinación, los tratadistas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez nos señalan:

”Este procedimiento se presenta cuando el contribuyente omitió parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones fiscales. Por esta razón, se habla de un procedimiento mixto, porque si bien la autoridad lleva cabo la determinación de la obligación tributaria, ello se actualiza con la intervención del sujeto pasivo principal o bien de terceros.”³⁷

2. 7.- FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La extinción de las obligaciones tributarias se presenta cuando desaparece la relación jurídica entre el acreedor y el deudor, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la obligación o haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico quede extinguido.

Cabe aclarar que las obligaciones fiscales se extinguen, en términos generales, por las mismas causas por las que se extinguen las obligaciones civiles, como son: el pago, la compensación, la condonación y otros medios extintivos.

³⁷ Op. cit.. Pág. 102.

El Código Fiscal determina varias formas para lograrlo, siendo éstas las siguientes: el pago o cumplimiento de la obligación; la compensación; la condonación; la prescripción; la caducidad; la dación en pago; la confusión de derechos y la transacción.

El Pago.- La Legislación Mexicana únicamente se refiere al pago de las obligaciones, sin ocuparse en definir de forma expresa el concepto del pago como extinción de obligaciones.

Por lo cual, nos apoyamos de la definición establecida por el Artículo 2062 del Código Civil, donde señala que: “Pago es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.”

Con base a esta definición, el maestro Mayolo Sánchez Hernández llega a la conclusión de que el pago de la obligación fiscal, “..es el cumplimiento del objeto debido (prestación de dar, hacer o no hacer) a favor del acreedor, que a su vez ocasiona la extinción de la relación jurídica existente.”³⁸

La Compensación.- El artículo 2185 del Código Civil, señala: “Que tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente y por su propio derecho.”

De la anterior definición se puede desprender que la compensación es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o

³⁸ Op. cit. Pág. 250

más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos.

Los requisitos de la compensación son los siguientes:

- a).- Que las deudas sean homogéneas, es decir, de la misma especie (artículo 2187).
- b).- Que las deudas sean líquidas (artículos 2188 y 2189).
- c).- Las deudas deben ser exigibles (artículo 2190).

Con base a éstas premisas derivadas de la teoría de las obligaciones, el maestro Mayolo Sánchez Hernández menciona que la compensación en materia Tributaria se da cuando “...tanto la Hacienda Pública como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso, se compensan las deudas hasta el importe de la menor.”³⁹

Dicha forma de extinción se encuentra regulada por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación el cual señala:

“Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la

³⁹ Ibidem. Pág. 253

misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial correspondiente que para estos efectos se publique.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución, en términos del artículo 22 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.”

La Condonación.- La Teoría General de las Obligaciones ha establecido que la condonación es una de las formas extintivas de las obligaciones.

Sobre este punto, el tratadista Emilio Margain Manautou nos dice:

“La condonación como forma de extinguir la obligación tributaria, tiene puntos de contacto con la remisión de deuda del Derecho Privado. En efecto, la condonación es una figura tributaria que se ha creado con el fin de que la Administración Pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de multas. Como se aprecia la condonación procede sólo en casos de multas.”⁴⁰

Con base a estas ideas, podemos decir que la condonación, constituye la acción de perdonar por parte de la autoridad Fiscal una deuda fiscal del

contribuyente. Esta figura puede manifestarse respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales o respecto de la imposición de multas de carácter fiscal.

El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, nos habla de la condonación total o parcial de créditos fiscales al señalar que:

“Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

En cuanto a la condonación de multas, el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, prevé el caso de la misma al señalar lo siguiente:

“Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.”

⁴⁰ Op cit. Pág. 288.

Como puede advertirse, dicha forma de extinción procede cuando la imposición de multas hubiera quedado firme y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación y el contribuyente a través de pruebas, demuestre que no se cometió la infracción.

Por otro lado, tiene un carácter discrecional, cuando la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, encuentra los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción y las demás circunstancias del caso, justifican que se reduzca el importe

La Prescripción.- Conforme al artículo 1135 del Código Civil, la prescripción: “Es el medio de adquirir bienes o liberarse de obligaciones mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas en la Ley. “

La tradición civilista divide la prescripción en adquisitiva y extintiva de obligaciones. A la primera también se le denomina positiva, en tanto a la segunda se le llama negativa.

Los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación, tratan de la prescripción como medio de extinguir las obligaciones fiscales.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece la prescripción de obligaciones a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones, al señalar lo siguiente;

“Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiere desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.”

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que la prescripción de la obligación a cargo del Fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que estos últimos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a Ley, al señalar en su décimo párrafo lo siguiente:

“Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

...

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.”

Con base a estos principios legales y teóricos, el tratadista mexicano Adolfo Arrijoa Vizcaíno expone la siguiente definición:

“La prescripción es una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como de la obligación a cargo del Fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la Ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en que el pago de lo indebido se efectuó.”⁴¹

La Caducidad.- Se puede definir como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca.

Por su parte el tratadista José de Jesús Sánchez Piña, menciona que “... la palabra caducidad deriva del término latino cado, que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. Caducidad es pues, un medio de extinción de derechos por efecto de su no ejercicio, durante el tiempo establecido por la ley.”⁴²

En otras palabras, la caducidad se puede definir como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca.

Actualmente el Código Fiscal de la Federación se refiere a esta figura en el artículo 67 utilizando los siguientes términos:

“Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con calculo mensual definitivo, el plazo se computara a partir de la fecha en que se debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la

⁴¹ Op. cit. Pág. 465

⁴²Op. cit. Pág. 91.

declaración del ejercicio del Impuesto Sobre la Renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presenten, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las finanzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; o no se presente en la declaración del Impuesto Sobre la Renta la información que respecto del Impuesto al Valor Agregado, o del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante leal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controladora de dicha sociedad controladora.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de este Código.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.”

Con la caducidad se extinguen los derechos que la Ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes facultades.

- a).- Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de documentos, etc.
- b).- Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios.
- c).- Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales.

La Dación en Pago.- De acuerdo al artículo 2095 del Código Civil para el Distrito Federal la dación en pago, se presenta cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida y la obligación queda extinguida.

En materia fiscal esta forma de extinción de obligaciones se observa cuando la autoridad recibe en pago de obligaciones fiscales, bienes distintos a los establecidos por la Ley correspondiente. Según Margain Manautou “Se acepta que el contribuyente pague con bienes de su propiedad los créditos fiscales a su cargo, generalmente inmuebles.”⁴³

⁴³ Op cit. Pág. 291

Según se desprende del artículo 190 del Código Fiscal de la Federación, tal situación se da cuando el Fisco Federal tiene preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda los bienes ofrecidos en remate; a decir de Sánchez Mayolo, “otro ejemplo, es el caso en que los artistas pagan con sus obras plásticas el impuesto sobre la Renta a su cargo.”⁴⁴

El Convenio o Transacción.- Según se desprende del artículo 2944 del Código Civil para el Distrito Federal, la transacción es un acuerdo de voluntades por el cual las partes, haciéndose recíprocas concesiones, terminan una controversia o prevén otra.

Sobre esta forma de extinción, el maestro Emilio Margain Manautou advierte: “Desde 1975, el Fisco Federal Mexicano ha visto con desdén el convenio o concordato como forma de extinción de las obligaciones fiscales, aduciendo que ello prostituye al contribuyente y que inclusive es visto con disgusto por el contribuyente honrado.”⁴⁵

Sin embargo, a pesar de dicha observación, se puede afirmar que este medio de extinción de obligaciones opera con buenos resultados, ya que generalmente el particular acepta la no interposición de un medio de defensa en contra de la existencia de una obligación que se le está exigiendo indebidamente o bien se desiste de la defensa intentada y a cambio el Fisco

⁴⁴ Op cit. Pág. 261

⁴⁵ Op Cit. Pág. 290.

acepta reducir o eliminar las sanciones o recargo, así como dar facilidades para el pago de créditos fiscales.

Por lo cual, sería deseable que el legislador lo estableciera expresamente dentro del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO TERCERO

NATURALEZA JURÍDICA DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

3. CONSIDERACIONES GENERALES.

En este capítulo, nuestra intención es buscar los principios que estructuran la teoría de la exención. Para ello se estudiara si los principios y fundamentos de la contribución trascienden en la naturaleza de las exenciones.

Sobre este punto, Emilio Guzmán Lozano, quien sigue las ideas de Ernesto Flores Zavala, nos señala que: “la idea de impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según las fuerzas económicas, los individuos sobre los que tienen potestad; la razón del impuesto es la del gasto que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin que se refiere.”⁴⁶

De lo anterior, se puede desprender que los fundamentos políticos del impuesto se encuentran en la existencia del Estado y la condición del contribuyente, independientemente de las funciones y atribuciones específicas del Estado.

⁴⁶ Fundamentos y Justificación del Impuesto en Jus Revista de Derecho y Ciencias Sociales, Número 100, noviembre 1946, México D. F. Número Extraordinario, Pág.490.

Ahora bien, ante tal consideración se puede convenir que la contribución aparece como una obligación del individuo a contribuir al gasto público derivada de la exigencia del Estado.

Sobre este punto, no se debe de olvidar que las contribuciones tienen su fundamento en la soberanía del Estado; de tal manera, que si el Estado, en ejercicio de su soberanía y con el propósito de realizar el bien común, puede exigir al individuo un sacrificio económico mediante una contribución o un tributo, no podrá objetarse su derecho a eximir a un contribuyente del pago, sobre todo si tomamos en cuenta que las contribuciones obedecen a ciertos principios que pueden justificar a la figura de la exención.

Para tal efecto iniciaremos este capítulo analizando el concepto de exención, para después analizar sus elementos y características.

3.1 CONCEPTO DE EXENCIÓN

Del análisis del hecho imponible y de la obligación tributaria, nos han mostrado ciertas condiciones bajo las cuales la imposición y la exención de obligaciones resulta conveniente tanto para el Estado como para el contribuyente.

En este capítulo se va a subrayar la similitud existente entre el establecimiento de contribuciones y la exención de las mismas. Para Tal efecto, resulta útil examinar con mucho cuidado la relación entre el hecho

imponible y la exención, ya que ambas se encuentran vigentes en la estructura fiscal de nuestras leyes tributarias.

La exención se introduce y se apoya en el esquema del hecho imponible, al menos en parte, toda vez que dentro de su supuesto se puede adicionar una previsión más específica como el hecho de reconocer que un contribuyente no pague determinadas contribuciones. Así lo han considerado los tratadistas españoles Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco, quienes sostienen que:

“...el hecho imponible no se agota con la previsión genérica del mismo y su consecuencia ordinaria de provocar el nacimiento de la obligación, sino que a tal previsión se añade otra más específica en cuya virtud ciertos supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible no dan lugar a dicho nacimiento, o bien, lo hacen pero por cuantía inferior a la ordinaria (exenciones parciales), sea en atención a la persona que los realiza (exenciones subjetivas), sea por la concurrencia de ciertos hechos junto al hecho imponible o incluso de ciertas circunstancias en alguno de los aspectos de éste (exenciones objetivas). Pero provocando en todo caso la sujeción del tributo y a los deberes y potestades que integran el mismo, con la particularidad definidora de la inexistencia o minoración de la obligación de pago.”⁴⁷

Conforme a esta idea, el hecho imponible no se agota con la norma que lo define, sino que se completa con otros supuestos de no sujeción que caen fuera del hecho imponible, pero establecen que, a pesar de producirse el hecho imponible, no nace la obligación tributaria en tales supuestos.

Así pues, al lado de la norma delimitadora del hecho imponible, nos encontramos un supuesto, contenido dentro de la misma o en otra norma, que declara o excluye, a pesar de la realización del hecho imponible, el nacimiento de la obligación tributaria con respecto un grupo determinado de

⁴⁷ Martín Queralt, Juan et al. Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, Valencia España, s/a, Pág.116.

individuos, ya sea por su calidad o una serie de circunstancias que se incluyeron dentro de la norma impositiva.

Dentro de este contexto, Gian Antonio Micheli sostiene que:

“Se habla comúnmente, en estos casos, de exenciones establecidas por la ley en cuanto sustraen a la disciplina general del tributo a ciertos sujetos o también a determinadas situaciones objetivas. Dichas exenciones (llamadas respectivamente subjetivas y objetivas) parecen ponerse como excepciones a la regla o como hechos impositivos que se oponen a la producción de ciertos efectos jurídicos derivados de la realización del hecho constitutivo.”⁴⁸

Este criterio expuesto por el tratadista italiano Micheli, es adoptado por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener que la exención es excepción a la regla general de causación, idea que sostiene en la tesis visible en la página 52 del Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, CXXXII, Sexta Época, Segunda Sala, que a letra dice:

“IMPUESTOS. LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA EXENCION DE SU PAGO CORRESPONDE A QUIEN BENEFICIA. La exención del pago de un impuesto, por su propia naturaleza, ***constituye una excepción a la regla general que estipula el pago***; y por ello, quien considere hallarse beneficiado por dicha exención, tendrá que probar que se encuentra en alguno de los supuestos que la ley relativa previene.”

(El subrayado es nuestro)

Sin embargo, Emilio Margáin Manautou, manifiesta su desacuerdo con esta postura al señalar que:

“No es de aceptarse que las exenciones son excepciones a la regla general de tributación, ni que en ellas hay ausencia de materia gravable, por las siguientes consideraciones:

“Si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general y, por exención, la situación que está comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención es un verdadero privilegio que goza el titular. De ello tenemos que concluir que no podemos hablar de excepción a la regla general, sino de eliminación temporal a la misma por un acto de Legislador. Hay eliminación temporal de materia gravable.”⁴⁹

⁴⁸ Op cit. Pág. 383.

⁴⁹ Op. cit. Pág. 276.

Conforme a este argumento, el maestro Margáin Manautou define a la exención como "... una figura jurídica tributaria, en virtud del cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica."⁵⁰

La definición expuesta por Margáin Manautou parte de toda una teoría jurídica acerca de la tributación, que considera a la exención como una situación de dispensa, de liberación, es decir, lo considera como un mecanismo por el cual se libera o se dispensa a alguien de alguna carga.

De ahí, que Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, siguiendo esta teoría, establezca que la exención "... es un privilegio establecido por la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago de determinadas contribuciones."⁵¹

Sobre este punto, José Luis Pérez de Ayala sostiene: "En una palabra, la realización del presupuesto de hecho del tributo y el supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero."⁵²

⁵⁰ Ibidem Pág. 277.

⁵¹ Principios de Derecho Tributario. Tercera Edición, Editorial Limusa, México 1987. Pág. 137.

⁵² Pérez de Ayala, José Luis et al. Curso de Derecho Tributario, Sexta Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid España 1991, Pág. 221.

Indudablemente que la posición más completa es la expuesta por los autores Margáin Manauotou y Delgadillo Gutiérrez y como consecuencia, es la que se adopta.

Por lo cual, y siguiendo las ideas expuestas por los autores antes citados, se define a la exención como la figura jurídica tributaria que está contemplada por la ley, mediante la cual se declara que determinado sujeto que está obligado ha pagar un impuesto por haber actualizado el hecho imponible contemplado en ley, no realice el pago del mismo por razones de equidad, conveniencia o política económica.

3.2.- CARACTERÍSTICAS DE LA EXENCIÓN.

De acuerdo con el concepto expuesto podemos encontrar los siguientes elementos y características:

a) La exención es una figura jurídico-tributaria.

Lo anterior toda vez que la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, establece que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, lo cual significa que toda persona que se ubique en algún supuesto de una ley fiscal expedida conforme a derecho, automáticamente adquiere la obligación de cubrir la correspondiente contribución, en la forma y términos que la misma ley establezca.

De igual manera, el artículo 28 Constitucional establece que quedan prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.

En tales condiciones, y de acuerdo a una interpretación armónica de ambos artículos constitucionales, la exención, dentro de la relación jurídico tributaria, sólo puede existir siempre y cuando se establezca en ley.

Dicho en otras palabras, si las obligaciones fiscales deben estar establecidas en ley, lo lógico es que la exención deba estar expresamente **regulada por la ley, es decir, debe ser clara y precisa a fin de no dar lugar a confusión respecto de la situación que favorece.**

Por ello, y haciendo **nuestras** las palabras del maestro Arrijo Vizcaíno, se puede sostener que la exención es una figura jurídico-tributaria porque "...se trata de una institución fiscal que siempre debe encontrarse perfectamente establecida y regulada por normas jurídicas."⁵³

b) La Exención se establece en ley

El primer mandamiento de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, es que todas las contribuciones deben estar establecidas en Ley. Lo anterior significa que el establecimiento de los impuestos o contribuciones deben consignarse primeramente en ley, por lo cual resulta evidente que las

⁵³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Op. cit. Pág. 446.

exenciones tributarias no pueden ser indiferentes al principio de legalidad tributaria, ya que al afectar directamente el contenido y alcance de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, necesariamente deben ajustarse al principio de legalidad.

En consecuencia, el maestro Mayolo Sánchez Hernández advierte: “Si la exención de un gravamen se establece a favor de una o varias personas determinadas y por tanto carece de los requisitos de abstracción, generalidad e impersonalidad, no habrá duda que tal exención así concebida será ilegal...”⁵⁴

c) La exención conlleva la eliminación de la obligación de pago.

El fin primordial de la exención es la eliminación de las obligaciones de pago, es decir, el cumplimiento de la obligación sustantiva.

Dicho en otras palabras, se dejan de gravar situaciones de contribuyentes que se han colocado dentro de las correspondientes hipótesis normativas, o que han llevado cabo los hechos generadores de algún tributo o contribución.

d) La exención otorga a determinadas personas un evidente beneficio económico.

Esta observación, es expresada por Arrijo Vizcaíno quien nos dice:

“Esto último resulta bastante obvio, ya que desde el momento mismo en que, a diferencia de otros ciudadanos, a los exentos se les elimina de la regla general de causación, automáticamente se les está colocando en una situación de privilegio. Esto muy importante destacar esto último porque en las exenciones no se está perdonando a determinados

⁵⁴ Op. cit. Pág. 127.

contribuyentes la obligación de pagar tributos, sino que se le está eximiendo de la misma, lo cual implica una situación diferente, mientras el perdón es un acto gracioso, la exención, como apuntamos atrás líneas atrás, es un privilegio.⁵⁵

e) La exención se otorga por razones de equidad.

La equidad consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto. Por eso, la legislación mexicana ha declarado exentas de impuesto (principalmente en el ramo del impuesto sobre la renta) a todas aquellas personas que perciben el salario mínimo, ya que de no ser así, la carga tributaria implicaría que su ingreso real resultara inferior a lo que se considera como el mínimo de subsistencia.

f) La exención también se otorga por razones de conveniencia.

Nos encontramos con que se ha eliminado de la obligación de contribuir al gasto público a determinados organismos, instituciones y agrupaciones que, dado el papel que desempeñan dentro de la vida social, se ha considerado conveniente no sujetarlas a cargas tributarias. En estos casos se ha tomado en cuenta que se trata de organismos no lucrativos que llevan tarea de beneficio colectivo que el Estado debe proteger.

g) La exención obedece a razones de política económica.

El gobierno mexicano, desde hace varios años, ha venido propiciando la creación de los llamados paquetes de estímulos fiscales, encaminados a fomentar las actividades industriales mediante exenciones.

⁵⁵ Op. cit. Pp. 528-539.

Desde 1953 ha prevalecido en nuestro país un régimen jurídico de exenciones encaminado a desarrollar diversos aspectos del proceso de industrialización que México se ha trazado como meta. Entre estos aspectos destacan: el establecimiento de industrias nuevas y necesarias, la exportación de bienes de consumo y artículos manufacturados, la inversión de bienes capital, la generación de empleos y otros de naturaleza similar.

3.3.- EL SUJETO PASIVO.

Tomando en consideración los elementos y principios fundamentales de la obligación tributaria, el sujeto pasivo es la parte que tiene a su cargo una obligación; dicho en otras palabras, es aquella persona o entidad que de acuerdo a la ley, debe soportar a favor del sujeto activo una prestación determinada.

Generalmente, en materia tributaria, el sujeto pasivo es aquél que tiene la obligación jurídica y responsabilidad de pagar contribuciones.

De acuerdo al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, los sujetos pasivos de la relación jurídica Tributaria pueden ser:

1. Las personas físicas.
2. Las personas morales.
3. El Estado

En la Legislación Tributaria Mexicana está aceptada la posibilidad de que el Estado sea contribuyente. Por ejemplo el artículos 3º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismo que señala que el Estado deberá pagar impuestos.

Es conveniente precisar que nuestro estudio se refiere exclusivamente al fenómeno de las relaciones jurídicas derivadas de la exención, por lo que deliberadamente excluimos de nuestra exposición los casos en que el Estado puede asumir el carácter de sujeto pasivo.

Debemos dejar asentado que el sujeto pasivo es aquella persona física o moral comprometida al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador.

Sin embargo, el supuesto de exención libera precisamente el cumplimiento del pago de la obligación tributaria.

No obstante lo anterior, y a pesar de no existir una teoría jurídica completa de la exención, podemos decir que el Estado se puede configurar en sujeto pasivo, desde el momento que tiene de la obligación de no hacer efectivo el crédito fiscal.

3.4.- EL SUJETO ACTIVO

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en términos fijados por el ordenamiento

jurídico o ley. Sobre este punto, el tratadista Mayolo Sánchez Hernández señala que en materia tributaria, el sujeto activo : “ ... recae generalmente en el Fisco, en cualquiera de sus tres potestades tributarias: Federación, Estado o Municipio, y constituye el órgano facultado para recibir, y en su caso de exigir el pago o cumplimiento de la obligación tributaria.”⁵⁶

Excepcionalmente, el particular puede tener el carácter de sujeto activo en esta relación jurídica y se puede presentar cuando la autoridad está obligada a devolver cantidades pagadas indebidamente, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

También puede asumir este carácter cuando se obliga al Estado al acreditamiento de gravámenes, como lo establece el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En materia de exención se da el caso de que el contribuyente realice el hecho generador creando a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, sin embargo, no nacen los efectos de la obligación tributaria, por haberse actualizado el supuesto de exención, lo que genera que el crédito fiscal que se determine no pueda ser cobrado por el Estado.

⁵⁶ Op. cit. Pág. 238

En este sentido, los tratadistas españoles José Luis, Pérez de Ayala y Eusebio González señalan que:

“... la realización del supuesto de exención implica la realización del hecho imponible, pero en este caso, aun verificándose la subsunción de un hecho por el hecho imponible, no surten los efectos propios de tal subsunción, esto es, el nacimiento de las situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas correspondientes, sino que esos efectos quedan enervados por la convergencia, junto al hecho susceptible de ser encajado dentro del hecho imponible, del supuesto de exención.”⁵⁷

El exento es la persona física o moral comprometida al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé, pero que por disposición de la misma ley no se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria.

Así, encontramos que en el extremo de la relación jurídica derivada de la exención se encuentra un sujeto activo que, conforme a la Teoría General del Derecho, es el contribuyente exento que tiene a su favor el ejercicio de un derecho, que consiste en que no se le exija el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haber materializado el supuesto jurídico establecido por la norma de exención.

Dentro de este contexto, encontramos que la realización del supuesto de la exención crea a favor del contribuyente la facultad de exigir al Estado el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la norma de exención.

⁵⁷ Op. cit. Pág. 221

No se debe olvidar que en el derecho tributario existen los siguientes tipos de obligaciones: a) Obligaciones de hacer b) obligaciones de no hacer y c) obligaciones de tolerar.

En este orden de ideas, encontramos que la realización del supuesto jurídico contenido en la exención crea a favor del exento la facultad de exigir al Estado, ya sea Federación, Entidad Federativa o Municipio, una obligación de abstenerse o de no hacer, es decir de no exigir el cumplimiento del pago de contribuciones.

3.4.1 EL OBJETO DE LA EXENCIÓN.

De acuerdo con lo hasta ahora dicho, tenemos que, generalmente, el ordenamiento Constitucional ha percibido el tributo como una forma en que el Estado quita una parte de riqueza de los contribuyentes para satisfacer el gasto público.

Sin embargo, como ya se ha señalado, el tributo únicamente puede recaudarse si está establecido en ley. Lo anterior toda vez que como se ha manifestado la Ley es el única fuente de la obligación tributaria sustantiva, la cual consiste en una cantidad de dinero al Estado.

Así, el objeto de la obligación tributaria está contenido por la prestación que consiste en el pago de una cantidad de dinero que legítimamente puede exigir el Estado al contribuyente.

Luego entonces, siguiendo el hilo conductor de esta breve exposición, podemos establecer que la obligación tributaria nace del ejercicio del poder tributario que se manifiesta en forma de norma jurídica tributaria.

Ahora bien, trasladando estas ideas al campo de las exenciones, tenemos que una de las manifestaciones del poder tributario, es el poder eximir, por lo cual este último está sometido a los mismos principios y reglas constitucionales que rigen la creación de los tributos.

De ahí que Fonrouge sostenga que: "...una consecuencia inevitable del poder gravar es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria, por cierto que nadie lo ha discutido entre nosotros."⁵⁸

En consecuencia, el objeto de la exención está estrechamente ligado al objeto de la obligación tributaria.

Sin embargo, existen diversas explicaciones para establecer el objeto de la exención.

En primer lugar, con base a las ideas expuesta por autores como Fonrouge en Argentina, Arrijo Vizcaíno en México, se puede sostener que el objeto de la relación jurídica dentro de la exención, es que la obligación de pagar el

⁵⁸ Op. cit. Pág. 348.

tributo por actualizar el hecho imponible, se encuentra dispensado por una disposición legal.

Es decir, que el objeto de la exención radica en que por consideraciones de capacidad económica o por situaciones extrafiscales, se establece la no exigibilidad de la obligación tributaria.

Como variante de esta postura, encontramos la sostenida por Emilio Margáin Manautou quien sostiene que el objeto de la exención, "... es la eliminación temporal de base gravable."⁵⁹

Este criterio acepta que la exención es una ausencia de cobro del impuesto, pero que dicha situación no implica que sea la negación de la norma tributaria sino que es parte integrante de la misma.

Esta manera de concebir el objeto de la exención, es similar a la elaborada por los tratadistas españoles. Sobre esta postura el maestro Fonrouge nos explica:

"Existe un tratamiento de la exención en la doctrina española que se distancia del enfoque que analiza a la exención desde el ángulo opuesto al del tributo o al del deber de tributar. Más que el anverso y reverso de la misma medalla o de la teoría del tributo vista al revés, se pasó a considerar a la exención como una manifestación del deber de contribuir. En efecto, se afirma que no hay una norma que defina el hecho imponible y una contraria que actúe en sentido inverso, sino que se trata de una única norma que determina la sujeción del tributo, pero que puede llevarse a cabo con distintas modalidades, y que el deber de contribuir puede ir desde una mera exigencia de deberes formales hasta la imposición de un **deber de pago, en cuantía y condiciones diversas**."⁶⁰

⁵⁹ Op cit. Pág. 276

Lo anterior, significa que la exención al ser parte del hecho imponible, se configura como la realización de este último, generando que la obligación tributaria pueda generar un importe menor al establecido o en su caso eliminar el deber de pagar un impuesto.

Ahora bien, la exención no es antítesis del hecho imponible, sino parte integrante de este último, por lo cual el objeto de la exención es una modalidad de la obligación tributaria, es decir, que existe el deber de pagar impuestos, pero que puede desvanecerse por falta de capacidad contributiva.

Desde nuestro punto de vista, esta posición no está de acorde con nuestra legislación ni con la doctrina predominante, por la sencilla razón de que no coloca a la exención en el extremo opuesto del hecho imponible, sino como consecuencia; pues prescinde de elementos básicos como los fines extrafiscales, toda vez que su explicación y fundamentación lo hacen radicar en la capacidad contributiva.

Puede resumirse esta postura, diciendo que limita a la exención como una consecuencia de ausencia de capacidad contributiva, olvidando algunos principios tributarios, como el hecho de que el Estado no sólo busca recaudar sino fomentar determinadas actividades que no puede desarrollar, de donde se desprende que la norma de exención no sólo puede ser consecuencia de la capacidad contributiva.

⁶⁰ Op. cit. Pág. 349

Por lo tanto, estimo definitiva la postura de nuestra doctrina y jurisprudencia, ya que es indudable que en todo poder de tributación existe un poder de eximir, poder que no sólo contempla la capacidad contributiva sino los fines extrafiscales, para establecer el no pago del tributo como objeto de la figura jurídica de la exención.

3.5.- CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES.

Después de haber estudiado el concepto, los elementos y características de las exenciones, es necesario exponer cómo se clasifican las exenciones.

La importancia de este tema reside en conocer los criterios que toma el legislador para eximir a un contribuyente del pago de contribuciones. Hay que señalar que hay una diversidad de clasificaciones expuestas por tratadistas nacionales y extranjeros, las cuales como podremos observar coinciden en esencia, a pesar de la diversidad de las mismas.

Las clasificaciones más usuales son las siguientes:

Arrijo Vizcaíno, siguiendo las ideas expresadas por Emilio Margain Manautou, establece la siguiente clasificación:

1. Objetivas y subjetivas.
2. Permanentes y Transitorias.
3. Absolutas y Relativas.⁶¹

⁶¹ Op. cit. Pp.451-452

El tratadista español Luis María Cazorla Prieto da la siguiente clasificación:

- 1.- Exenciones objetivas y subjetivas.
- 2.- Exenciones temporales y permanentes.
- 3.- Exenciones totales y parciales.
- 4.- Exenciones fiscales y extrafiscales.⁶²

Los tratadistas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, siguiendo las ideas de Andreozzi, elaboran la siguiente clasificación:

- 1 Objetivas y subjetivas.
- 2 Permanentes y transitorias.
- 3 Absolutas y relativas.
- 4 Constitucionales
- 5 Económicas
- 6 Distributivas.⁶³

Carlos M. Giuliani Fonrouge señala que las exenciones pueden ser:

1. Permanentes o transitorias.
2. Condicionales o absolutas.
3. Totales o parciales.
4. Subjetivas u objetivas.⁶⁴

Como se podrá advertir, la doctrina fiscal ha reconocido diversos casos de exenciones, tales como:

⁶² Op. cit. Pp. 325-326.

⁶³ Op. cit. Pp. 112-113

⁶⁴ Op cit. Pp. 356-358.

1) Objetivas y Subjetivas.- Las exenciones de carácter objetivo son aquellas que se establecen en función de ciertas cualidades y características de la actividad económica que desea beneficiar. Dentro de esta categoría encontramos los estímulos o incentivos otorgados a quienes promuevan el desarrollo industrial y la generación de fuentes de trabajo en áreas geográficas de industrialización prioritaria.

Las exenciones de carácter subjetivo son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado. Por ejemplo, las exenciones que se han otorgado a las instituciones educativas, asistenciales, deportivas o culturales.

2) Permanentes y Transitorias.- Las exenciones permanentes son aquellas que están en vigor por tiempo indefinido o sea, que subsisten mientras no se modifique la ley que los otorga. Tenemos a la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha venido otorgando una exención a quienes perciben el salario mínimo.

Las exenciones transitorias son aquellas en las que el propio ordenamiento legal que las establece señala de antemano el tiempo durante el cual estarán en vigor, es decir, se otorgan por periodos fijos. Tal fue el caso de la Ley de fomento de industrias nuevas y necesarias.

3) Absolutas y Relativas.- Las absolutas son las que eximen al causante de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias. Como

inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar libros contables, presentar declaraciones, etc.

Las exenciones relativas son las que no eximen totalmente al causante de la obligación principal, sino que tan sólo la reducen porcentualmente, pero no exime al causante de las obligaciones secundarias.

4) Constitucionales. Son las que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada Estado o País.

En nuestra Carta Magna encontramos en la fracción XVII, del artículo 27, y en la fracción VIII, del apartado "A" del artículo 123, los conceptos que están exceptuados de gravámenes o descuento alguno. como lo son el salario mínimo y el patrimonio de familia

5) Económicas.- Son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del País o Entidades Federativas. Por ejemplo, las que concede la ley de fomento de industrias nuevas y necesarias.

6) Distributivas.- Son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran a personas que carecen de capacidad tributaria o a una misma persona, con dos o más impuestos.

7) Sociales.- Son las que se otorgan para ayudar a la difusión de la cultura, del arte, del deporte, etc.

8) De Derecho Internacional.- Las exenciones tributarias no sólo se encuentran en normas de derecho interno sino también en normas de

derecho internacional; dentro de éstas encontramos específicamente, los tratados o convenios internacionales, los cuales adquirirán plena eficacia siendo ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional de que se trate.

3.6. EL TRIBUTO Y LA EXENCIÓN

Uno de los puntos más interesantes del tema de la exención, sin duda alguna, los constituye su relación con la contribución. Para tal efecto, es necesario analizar el concepto de tributo o contribución.

Primeramente es preciso señalar que ni la Constitución, ni el Código Fiscal de la Federación dan una definición de lo que es el tributo o la contribución, además de que nuestra la Carta Magna solo se refiere a las contribuciones.

A este problema debe sumarse el señalado por los tratadistas españoles José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González quienes consideran que el concepto de tributo:

“... tropieza, al menos con dos dificultades fundamentales. En primer lugar, la que deriva de su carácter abstracto; en segundo término, el hecho de ser un concepto cuya función esencial estriba en comprender sistematizadamente a otro que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia. Más concretamente, estimamos que de no existir los conceptos de tasa y de contribución especial habría carecido de sentido plantearse el contenido de la expresión tributo, que con toda probabilidad habría a ser sinónima de impuesto o contribución.”⁶⁵

⁶⁵ Curso de Derecho Tributario, T. I, Madrid, España, 1991, Pág. 185.

Por lo anterior, resulta evidente que no podemos elaborar un concepto exacto de tributo o contribución, **en cuanto que éste pueda englobar a los derechos y obligaciones.**

De ahí que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación no exponga una definición acerca del concepto tributo o contribución, y sólo haga una clasificación de las contribuciones que se expresan de la siguiente manera:

“Artículo 2o. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código son

accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.”

En esa tesitura, y a pesar de que la fracción IV, del artículo 31 Constitucional tampoco da una definición de lo que podemos entender por tributo, nos detenemos en su análisis, porque ofrece un punto de partida válido para la construcción del concepto, en cuanto establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público; obligación que debe ser de manera proporcional y equitativa.

Esta obligación debe traducirse en una prestación pecuniaria que tenga por objeto una suma de dinero, propia para suministrar al Estado de los medios para hacer frente a sus gastos.

Aún más, del análisis de la disposición en cuestión podemos derivar algunas características esenciales para la determinación del concepto que pretendemos esclarecer.

1. Su naturaleza es netamente personal.
2. Se trata de una prestación patrimonial obligatoria.
3. Que dicha prestación debe estar establecida en ley.
4. Que la misma tiende a procurar la cobertura de los gastos públicos.
5. La aportación debe ser proporcional y equitativa.

Marginando el estudio de cada una de las características que el tema ofrece, Micheli sostiene que: "... la noción de tributo se coloca en primera línea la correlación institucional entre gastos y contribuciones pecuniarias con gastos a cargo de **todos** aquellos que están sometidos a la soberanía del Estado."⁶⁶

No se puede olvidar que, si bien es cierto el Estado tiene la facultad de recaudar tributos o contribuciones y que el sacrificio tributario por parte de los contribuyentes es una repartición jurídico político de los gastos, también lo es que esta recaudación debe estar fundada en el principio de capacidad contributiva.

Asimismo lo sostienen los tratadistas españoles José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González al manifestar lo siguiente:

“Si se considera que el gravamen según la capacidad contributiva de quien ha de soportarlo es una característica predicable de todo tributo, que vendría añadirse a las tres señaladas con anterioridad, resulta evidente: 1º) que impuestos, tasas y contribuciones especiales debería recoger, en mayor o menor medida, en sus respectivos presupuestos normativos (art. 28 Ley General Tributaria) supuestos fácticos que fueran reveladores de una cierta capacidad contributiva...”⁶⁷

En este sentido, es necesario admitir que todo tributo, dentro de su presupuesto de hecho, establece la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo al Estado, obligación que debe reflejar una cierta capacidad económica para contribuir al sostenimiento del gasto público.

⁶⁶ Op. cit. Pág. 42

⁶⁷ Op. cit. Pág.187.

A partir de aquí, y centrados en la presencia constitucional de que todos los mexicanos deben contribuir al gasto público de acuerdo a la capacidad económica, comienza un problema planteado por la exención, que viene a **constituir una figura jurídica-tributario por la cual se dispensa a un contribuyente de una obligación fiscal.**

La exención se presenta como negación del tributo, es decir, como instituto cuyos efectos son el de sustraer de la imposición a ciertos hechos o sujetos. Incluso se puede afirmar que aparece como excepción al deber de contribuir, por lo cual todo análisis, reflexión o valoración de tipo jurídico y constitucional que se haga al tributo deberá necesariamente ser trasladada al campo de las exenciones tributarias.

No se puede negar que la exención viene a incidir directamente en el modo en que el Estado quita parte de la riqueza a los ciudadanos, esto es, al contenido y al alcance del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo cual se debe estudiar dentro de los marcos tributarios y constitucionales.

Siguiendo estas ideas, el tratadista Pedro Salinas Arrambide señala lo siguiente:

“... la norma de exención constituye un todo orgánico con las normas tributarias, de lo que se desprende que la misma ha de ser considerada como instituto perteneciente al campo del Derecho Tributario; por tanto, al ser la exención un elemento constitutivo del sistema tributario, resulta insoslayable que **ésta – al igual que las normas impositivas – sic**

pues la exención es también una norma tributaria habrá de someterse al imperio de las reglas o vínculos constitucionales en materia tributaria;”⁶⁸

Ahora bien, como primera regla tenemos que si los tributos representan invasiones del poder público en la riqueza de los particulares, en un Estado de Derecho estas invasiones deben hacerse a través de la ley; por ende, resulta evidente que la exención tributaria no puede ser indiferente al principio de legalidad tributaria.

Como segunda regla tenemos que si el supuesto de la exención libera **precisamente del cumplimiento de una obligación, esta liberación de obligaciones** significa que previamente ha nacido la obligación tributaria.

“En una palabra, la realización del presupuesto de hecho del tributo y el supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan del primero.”⁶⁹

Sobre este punto, Ernesto Flores Zavala nos señala lo siguiente:

” ...la obligación de pagar impuestos, dijimos, empieza con la capacidad contributiva, de manera que, si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene. La exención que otorga la ley, no tiene otro valor que el de un reconocimiento, por parte del Estado, de la inexistencia de la obligación de pagar impuestos, por lo mismo, no es contraria al artículo 28 constitucional.”⁷⁰

⁶⁸ Op cit. Pág. 54.

⁶⁹ Pérez de Ayala, José Luis et al. Op cit. Pág. 221.

⁷⁰ Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, Vigésima Novena Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1991, Pp. 196-197.

3.7.- EL FIN DEL ESTADO Y LA EXENCIÓN

Hasta el apartado anterior, se señaló que la exención tributaria responde al principio de la capacidad contributiva, mismo que deriva de un **mandato de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional**, que establece una exigencia de justicia tributaria. No obstante esta valoración y exigencia constitucional, se advierte que en la actualidad nos encontramos con otra realidad: la existencia de exenciones extrafiscales mismas que superan en número a las exenciones fiscales.

Aún más, se llega a considerar que son mayores las exenciones extrafiscales, porque son la mejor forma de favorecer y fomentar la creación de nuevas industrias. Incluso, se afirma que lo fundamental para la atracción de industrias es más bien la creación de condiciones favorables al establecimiento de ellas mediante la liberación de impuestos o la exención.

Sin embargo, nos dice Pedro Salinas Arrambide que:

“...en un primer plano se puede decir que las exenciones extrafiscales actúan en contra del interés fiscal, ya que, de acuerdo con lo hasta aquí dicho, el sistema tributario bajo el prisma de la Hacienda Pública debe verse como instrumento de recaudar medios económicos al Estado, para el desempeño de sus fines, sistema que se ha cimentado y sigue cimentándose en normas constitucionales que, además de justificar jurídicamente las prestaciones tributarias, sirven de directriz para ordenarlas justamente. Por tanto, dado que las grandes directrices tributarias aparecen señaladas en los textos constitucionales, éstos han de imprimir también su tónica al régimen de las exenciones, por lo que cualquier norma de exención que no actúe dentro de las fronteras de dichas directrices habrá de considerarse contraria a los intereses fiscales y por ende contraria a la justicia fiscal.”⁷¹

⁷¹ Op. cit. Pág. 109.

De aquí surge la siguiente interrogante: ¿cómo se fundamentan y explican las exenciones extrafiscales?

Al respecto, el tratadista español Luis María Cazorla Prieto hace el siguiente apunte: “Sabido es que el tributo no cumple sólo funciones estrictamente recaudatorias, también satisface otras de naturaleza económica o social impuestas por el propio ordenamiento constitucional, aunque no se derive de los principios constitucionales en sentido estricto.”⁷²

Después de la afirmación hecha por el tratadista español, no resulta difícil advertir que el tributo responde a naturaleza propia del Estado.

El fin primordial que tiene el Estado, se descompone sustancialmente en dos elementos, siendo el primero de procurarse los ingresos y el segundo, el gasto de los mismos, para la consecución de sus propios fines, como satisfacer el interés de la colectividad.

En otras palabras, es fin del Estado es la obtención de los recursos con que cuenta para la realización de su actividad y que efectúa para la consecución de sus fines.

Para ello, nos dice Guillermo Ahumada que:

“... el Estado debe poseer un sistema adecuado de impuestos para hacer frente a sus exigencias normales, para cubrir sus ejercicios; el aumento de población y de riqueza, o por el alza de la alícuota general en los

⁷² Derecho Financiero y Tributario, Segunda Edición, Editorial Aranzadi, Navarra España, Pág. 325.

instantes de crisis o de necesidad, son los índices para juzgar la elasticidad de un tributo. El impuesto a la renta es un impuesto de elasticidad máxima, pues prácticamente puede ser llevado hasta los límites de la confiscación; los impuestos a los consumos, en cambio, cuya productividad no es despreciable, y que en países como el nuestro siguen cubriendo más del cincuenta por ciento de los recursos generales, tienen una elasticidad limitada, ya que el gravamen no puede ser llevado más allá de un límite natural por el peligro de ser frustrado el objetivo fiscal con la disminución de los consumos gravados”⁷³

Aún más, como consecuencia de ello se establece el principio de universalidad que implica que tanto los nacionales como extranjeros estén obligados al pago de impuestos. Ahora bien, la forma de gravarlos depende fundamentalmente de las manifestaciones de la capacidad contributiva, tanto de los nacionales como de los extranjeros.

De ahí, que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establezca que son obligaciones de los mexicanos contribuir de manera proporcional y equitativa al gasto público. La idea de proporcionalidad y equidad hace alusión de que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona, lo que permite al Estado exentar a contribuyentes que no tengan ingresos.

Los recursos derivados de la actividad tributaria se forman, principalmente de la capacidad económica, con los lineamientos que hemos esbozado en capítulo anterior y aplicaremos en siguiente capítulo en materia de exenciones.

⁷³ Teoría de Finanzas Públicas, T. I. Editorial Assandri, Córdoba, Argentina, 1948, Pág. 248.

Como se ha venido sosteniendo, esta limitación Constitucional no es la única que puede justificar a la exención. Lo anterior, en razón de que si bien es cierto, que desde el punto de vista jurídico tributario, las leyes deben respetar los principios constitucionales de la imposición y los altos tribunales de justicia están llamados a entender sobre ésta en el momento de su aplicación, también lo es que, el Estado en la búsqueda de la prosperidad socio-económica de los particulares, puede asegurar el bienestar colectivo, creando normas tributarias que tengan por objetivo proteger a la industria o cuestiones sociales, incentivando a la creación de empresas con carácter lucrativo con el ánimo de crear un mayor desarrollo económico o instituciones destinadas a la educación o al sector salud, objetivo que no podría lograrse con recursos obtenidos únicamente de los contribuyentes.

En este sentido, el tratadista italiano Gian Antonio Micheli afirma:

“...con la norma de exención, están justificadas con vistas a conseguir las finalidades que el legislador mismo pretende obtener con base a los principios constitucionales (incentivos, por ejemplo, a la implantación de industrias en territorios no desarrollados, a favor de la familia, exigencias de adecuar dimensiones de las empresas productoras a las necesidades del mercado internacional, a favor de las casas de trabajadores y así sucesivamente.”⁷⁴

De las ideas antes expuestas, podemos señalar que el establecimiento de exenciones responde también a razones tributarias o extratributarias:

⁷⁴ Op. cit. Pág. 384.

a) Los propios principios tributarios del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, pueden aconsejar la exención. Así, la capacidad contributiva puede dar justificación de la exención.

b) Por otro lado, hemos visto que el tributo o contribución no cumple sólo funciones estrictamente recaudatorias, sino que cumple otras funciones de naturaleza económica social impuestas por el propio ordenamiento constitucional, aunque no deriven de los principios constitucionales en sentido estricto.

CAPITULO CUARTO

EXÉGESIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA.

4.1. LA EXENCIÓN Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

La exención tributaria ha nacido y se ha desarrollado dentro del Estado de Derecho, razón por la cual se ha ido configurando como un verdadero instituto jurídico, y como tal tiene su origen en la Constitución.

Por lo anterior, si la exención tributaria no se sometiese a las reglas o principios jurídicos contenidos en el ámbito constitucional, se tendría a la misma como una manifestación arbitraria del poder político, llegando al extremo de asimilarla a la figura de privilegio tributario, lo cual traería un efecto grave quebrantando el justo reparto de las cargas públicas, cuya cuestión el Estado de Derecho como el común de los ciudadanos están interesados en proteger.

Asimismo se puede decir que las exenciones desde la actual perspectiva Constitucional no vulneran los principios de justicia tributaria, sino que incluso se podría afirmar que en muchos casos, son una exigencia directa de los principios que inspiran el ordenamiento constitucional.

La problemática del presente trabajo estriba en analizar cómo se aplican los principios constitucionales derivados de la fracción IV, del artículo 31, Constitucional, a la figura de la exención, de tal forma que su regulación por las leyes fiscales no violente dichos principios.

En esa tesitura, la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que es obligación de todos los mexicanos contribuir para el gasto público de la Federación, del Distrito Federal, así como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Siendo muy clara la disposición Constitucional que establece que toda contribución debe satisfacer los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, de generalidad y de gasto público.

Por lo anterior se puede afirmar que la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, establece los principios o verdades universales que sirven de base a las leyes fiscales y al sistema fiscal mexicano. De ahí que dicha fracción haya sido objeto de profundas reflexiones.

En relación a lo anterior, el maestro Ernesto Flores Zavala, afirma

“... la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, se puede descomponer en la siguiente forma:

1º. Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.

2º. Reconoce que las entidades que tiene derecho a percibir impuestos son la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios.

3º. Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

4º. Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.

5º. Que deben ser equitativos y proporcionales.”

De la exégesis de la disposición anterior se desprende que toda contribución que establezca el Estado, debe estar orientado bajo estos principios.⁷⁵

Ahora bien, el problema derivado del texto constitucional que estudiamos, es el que se refiere a determinar cómo se aplican estos principios en materia de exención.

4.1.1. LA EXENCIÓN Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

El principio de generalidad establece que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas o contribuyentes que se colocan dentro del supuesto normativo que la misma establezca.

Ahora bien, matizando dicho principio, el maestro Flores Zavala indica:

“El principio de generalidad no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.”⁷⁶

⁷⁵ Op. cit. Pág. 188.

⁷⁶ Ibidem Pág. 207.

Con relación a la naturaleza jurídica del principio de generalidad, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha asentado que dicho principio establece la obligación de todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones. Sin embargo, esta universalidad del impuesto que es la universalidad de la obligación constitucional, no significa que todas las personas físicas o morales deban de pagar todos los impuestos que el Estado se vea obligado a crear para cubrir sus necesidades presupuestales, y por esta razón, el propio constituyente señala inmediatamente después de la obligación, que la contribución sea proporcional y equitativa en los términos que fijen las leyes dejando así al legislador ordinario la facultad de imponer las contribuciones que estime necesarias para cubrir el presupuesto, así lo establece en la tesis jurisprudencial visible en página 50, del Semanario Judicial de la Federación Tomo: 50 Primera Parte, Séptima Época, Pleno, que a letra dice:

“ENSEÑANZA MEDIA, SUPERIOR, TECNICA Y UNIVERSITARIA, IMPUESTO DEL 1% QUE SE DEDICA A LA. CREADO POR EL DECRETO DE 2 DE ENERO DE 1963 ES CONSTITUCIONAL. La manera de interpretar la Constitución en materia impositiva, en el sentido de que para que un impuesto sea proporcional y equitativo debe tomarse en cuenta la capacidad contributiva y que, además, de acuerdo con los principios de igualdad y generalidad, dos capacidades contributivas iguales deben gravarse con la misma tasa, en la misma forma, es erróneo y, por lo mismo, carece de razón en la interpretación de la Constitución General de la República, ya que dicha interpretación no puede hacerse con el solo análisis literal de un artículo, sino en relación con todos los preceptos que tienen relación con ese precepto, y el contenido de los fines que consagra, tomando en cuenta sus antecedentes....”

“...El artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de la República establece que son obligaciones de los mexicanos: Fracción IV: Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y los Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este precepto se consigna en primer término la universalidad del impuesto para asegurar la igualdad obligando a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones. Sin embargo, esta universalidad del impuesto que es la universalidad de la obligación constitucional, no significa que todas las personas físicas o morales deban de pagar todos los impuestos que el Estado se vea obligado a crear para

cubrir sus necesidades presupuestales, y por esta razón el propio Constituyente señala inmediatamente después de la obligación, que la contribución sea proporcional y equitativa en los términos que fijen las leyes dejando así al legislador ordinario la facultad de imponer las contribuciones que estime necesarias para cubrir el presupuesto según lo autoriza la fracción en cuestión y la número VII del artículo 73. En consecuencia, serán las leyes ordinarias con los atributos de generalidad y abstracción que deben contener, las que determinen el tributo que a cada particular corresponda cubrir según su actividad, su capacidad contributiva y de la clasificación que de sus ingresos se haga; y no por la circunstancia de que unos tributen en un impuesto y dejen de hacerlo en otro, se falta a los principios que rigen en materia de impuestos, tanto en la disposición Constitucional de que se viene hablando o sea la fracción IV del artículo 31, como en la técnica tributaria. El precepto Constitucional establece, como venimos indicando, la obligación de las personas físicas o morales de contribuir con el Estado para los gastos públicos; y faculta al legislador ordinario para que establezca los impuestos en las leyes generales y abstractas. En consecuencia, corresponde al legislador determinar los impuestos y las bases de su imposición de acuerdo con sus facultades constitucionales y las necesidades del presupuesto al que debe contribuir a cubrirlo el habitante de la República, siempre que dentro de esa generalidad del tributo se establezca proporcionalidad y equidad, de acuerdo con las limitaciones expuestas. Ahora bien, todo impuesto grava una materia imponible en la persona de un contribuyente y en ocasión de un hecho generador del mismo impuesto. Estos elementos son los que caracterizan la naturaleza del impuesto y determinan su campo de aplicación. Este hecho generador es ordinariamente un hecho material o conjunto de hechos, a veces es un acto jurídico, etcétera, pero como el impuesto es simultáneamente un fenómeno económico y un fenómeno jurídico, el hecho o la situación en todo caso deben estar jurídicamente cualificados. Los hechos generadores pueden ser variados y los son en la realidad impositiva como determinantes en la materia imponible y de la persona que es calificada como contribuyente, ya que esta persona se define particularmente para cada impuesto en el derecho positivo. Así, cada persona o categoría de personas, serán causantes en las materias determinadas por el legislador, cuando en la materia del impuesto se produzcan tanto el hecho generador como su condición de contribuyente en esta materia. De acuerdo con estos principios podemos ya afirmar que el impuesto del 1% que es materia de la controversia Constitucional queda encuadrado dentro de estos principios. Por lo que la conclusión de que sería absurdo el pretender que un impuesto sólo es general cuando se paga por todos los mexicanos, cualquiera que sea su situación, es correcta. El principio de igualdad establecido en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. Ese principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos, siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica o social. Si bien a todo impuesto tiene que corresponder una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituye el objeto material del impuesto no determina por sí solo y a veces no determina de ningún modo, las distintas categorías de contribuciones ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los

contribuyentes a este respecto. En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente. Tanto el tesorero público como el régimen impositivo con que se le constituye, son instrumentos de gobierno y para la obtención del bien común que es la finalidad de todo sistema tributario ha de considerarse, no exclusivamente en la mayor o menor cantidad contributiva de cada uno sino también en un mayor o menor deber de contribuir que tiene razón de ser distinta de solo la capacidad económica de quien contribuye. En la vida social, la función de los bienes o riquezas, tenida en cuenta por el legislador al imponer contribuciones, no es exclusivamente económica; como se dijo, es desde el punto de vista de lo que requiere el bien de la comunidad, fundamento y requisito de todo bien particular de quienes la constituyen que ha de ser apreciado a la condición de cada uno de los contribuyentes y determinada la función de los distintos bienes o especies de riqueza cuando se trata de igualar la obligación de los primeros y posibilidad de los segundos respecto a los fines del Estado, en vista de los cuales se establecen los sistemas impositivos y para cuyo servicio se forma el erario público; y desde este punto de vista, pueden ser desiguales los valores económicos, equivalentes, o lo contrario, pues la igualdad jurídica con que se constituye el orden de la sociedad es una igualdad proporcional. La garantía de la igualdad en realidad establece: que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Como esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que caractericen a cada una de las personas, en la materia regulada por el régimen legal de que se trate, para determinar quienes son iguales cuando la relación en que la particular obligación, impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias las leyes pueden y aun deben, establecer categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate. En ambas determinaciones se trata de trascender las apariencias de la igualdad aritmética para discernir desigualdades esenciales y hallar el modo de compensarlas mediante obligaciones o exenciones legales que igualen ante la ley a todos los comprendidos en su regla. El quejoso no demuestra que exista igualdad de situaciones sociales, económicas, jurídicas, que pudieran obligar al legislador a establecer el mismo impuesto para todos los causantes del impuesto sobre la renta. El sistema fiscal se apega estrictamente a los fines de cada impuesto o sea gravar la renta del ciudadano en los distintos aspectos en que la obtiene, en unos aspectos será el comercio y la industria, en otros aspectos será la propiedad rústica o la propiedad urbana, en otros aspectos será la elaboración de bebidas alcohólicas, en otros aspectos será el ejercicio de profesiones, en otros aspectos será el consumo de bebidas y objetos nocivos a la salud, pero no quiere decir que todos los impuestos deban tener la característica de que los paguen todos los mexicanos; lo que la ley exige es que una fuente de tributación cuando sea gravada, lo sea en forma proporcional y equitativa para o respecto de los causantes de dicho impuesto. De lo expuesto se deduce que el concepto de capacidad contributiva, no está sancionado por la Constitución de la República, no es exacto y correcto, ni aceptado, generalmente, por la doctrina económica y social; y por lo tanto no puede servir de base única para el establecimiento del impuesto y para establecer la igualdad en el pago del mismo. En otro aspecto, derivado del análisis del impuesto establecido, no se encuentra que él, falte a la igualdad establecida como garantía constitucional, ni a la generalidad. Tampoco puede considerarse que a la ley recurrida como teniendo un carácter privativo. No se ha demostrado que el impuesto sea exorbitante o ruinoso. Tampoco se ha demostrado que sea desproporcionado en relación con los recursos del causante final del impuesto. No se ha demostrado que falta a la equidad, el impuesto establecido, ni en sí mismo, ni

en relación con el sistema fiscal, ni siquiera en el concepto de equidad, considerada como la manifestación del sentido de lo justo innato en el hombre y en la colectividad o resultado de su evolución, que tienda a realizarse en el derecho positivo, en cuanto éste no siempre toma en cuenta las circunstancias de hecho, en cuyo caso, la equidad tiende a templar el rigor del derecho, por medio de una benigna interpretación, que permite tener en cuenta las diferencias individuales y llega a significar el ideal que el derecho positivo debe proponerse realizar, en el derecho fiscal: gravando a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general.”

Como se podrá advertir de lo expuesto por los tratadistas y la jurisprudencia, el principio de generalidad encuentra su fundamento en el encabezado del artículo 31 Constitucional el cual dice: “Son obligaciones de los mexicanos”; lo que significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas de la leyes tributarias estará obligada a contribuir al gasto público.

A mayor abundamiento, se puede afirmar que dicho principio no sólo es aplicable a los nacidos en nuestro país, sino que el mismo se hace extensivo a todos los habitantes del país que tengan capacidad económica, es decir deben pagar contribuciones en términos de Ley. Esto implica, desde luego, que tanto los nacionales como los extranjeros residentes en el país, o residiendo en un país extranjero tengan su fuente de riqueza o algún bien inmueble en nuestro país, deben pagar las contribuciones correspondientes.

De lo anteriormente expuesto y de acuerdo al texto de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, se podría afirmar que dentro de nuestro sistema jurídico tributario no deben existir privilegios que rompan con los

esquemas de generalidad tributaria, por lo cual la figura jurídica de la exención no se podría actualizar dentro de ninguna ley.

Con base al contenido del principio de generalidad, existen tratadistas que sostienen que el mismo no admite la existencia de la exención. Como por ejemplo el tratadista alemán Fritz Neumark, citado por Carvallo Balvanera, quien define al principio de generalidad como aquél

“... que exige que, por una parte, todas las personas en tanto tengan capacidad de pago y estén tipificadas... sin que tengan en cuenta... criterios extraeconómicos... - sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco del impuesto particulares otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria.”⁷⁷

De lo anterior se puede desprender que el principio de generalidad establece el sometimiento de la norma impositiva a todas las manifestaciones de riqueza o capacidad contributiva, por lo cual, cualquier norma que no grave a determinados contribuyentes que estuvieran contemplados dentro del hecho imponible, constituye una excepción a la regla general.

Sin embargo, Pedro Salinas Arrambide señala,

“... si bien es cierto que la mayoría de los textos constitucionales señalan el sometimiento a gravamen de “todas las manifestaciones de capacidad económica; también lo es, por el contrario, que existe un principio general que impone el no sometimiento a gravamen de ‘todas’ aquellas en las que no reúnan ciertas características cuantitativas o cualitativas. Y es que al señalarse que ‘todos’ deben concurrir al sometimiento de los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva, no se afirma que ‘todos’ deban de hacerlo, sino que sólo ‘todos’ aquellos que reúnan ciertas características cuantitativas o cualitativas de tipo patrimonial, que una vez valoradas por el legislador –

⁷⁷ Principios Tributarios Constitucionales, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México. 1992. Pág. 62.

primer destinatario de dicho mandamiento constitucional- vienen configuradas como tal deber en el ordenamiento jurídico tributario.

Continúa diciendo: “Pues bien, la consecuencia que se deriva del planteamiento anterior es la conjugación de un principio general – de doble sentido- que es a la vez positivo y negativo, vislumbrándose dos reglas generales que se complementan y definen recíprocamente, esto es, por un lado, ‘todas las manifestaciones de capacidad económica deben ser gravadas, y por otro, ‘todas’ aquellas en las que concurran ciertas características cuantitativas o cualitativas no deben ser objeto de gravámenes.”⁷⁸

Con base a esta idea, el referido autor sostiene que la exención no viola el principio de generalidad, pues el hecho de que se exprese el deber de contribuir al gasto público, no lleva necesariamente a la falsa conclusión de que esta figura tributaria quebrante el mencionado principio, toda vez que entre el deber de todos a contribuir al gasto público y la no imposición de ciertas manifestaciones de capacidad contributiva, no existe una relación de derogación del principio, sino de delimitación.

Así se puede concluir que la exención no contradice el principio de generalidad, sino simplemente determina su ámbito de validez constitucional.

En nuestra opinión, la exención no viola el principio de generalidad, mientras se establezca en condiciones de igualdad para todos los mexicanos.

En este sentido, Margáin Manautou hace la siguiente observación: “... mientras una exención se establezca con carácter general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que

⁷⁸La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México s/a, p. 90

se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el artículo 28 Constitucional.⁷⁹

Por lo anterior, considero que sólo se violaría el principio de generalidad contenido en la fracción IV del artículo 31, Constitucional, si la exención tendiera a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, mas no, cuando por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen un carácter general.

De lo manifestado en el párrafo anterior, se puede afirmar que la exención debe atender al principio de generalidad en el sentido de que todas las manifestaciones de capacidad económica, que por razones económicas o sociales se les considere desiguales, deberán tener un trato desigual a través de la exención, sin que pudiera excluirse de dicho beneficio a ninguna persona contemplada dentro de la misma norma.

En otras palabras, no se viola el principio de generalidad, cuando una disposición tributaria releva de pagar algún impuesto, o contribución a todo un grupo de individuos en atención de orden colectivo, por lo cual dicha situación no podrá ser violatoria de los artículos 28 y 31 Constitucionales.

⁷⁹ Op. cit. p. 280

4.1.2. LA EXENCIÓN Y EL PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

De acuerdo con la fracción IV, del artículo 31 constitucional, el contribuir a los gastos públicos a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios, es una obligación de todos los mexicanos.

Esta obligación que está íntimamente vinculada al principio de generalidad, significa que todo individuo que se coloque dentro de alguno de los supuestos previstos por la ley impositiva expedida por el Congreso de la Unión y las Legislaturas Locales, adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo.

Sobre este punto, el maestro Alfonso Cortina Gutiérrez, señala:

“...la obligación corresponde tanto a mexicanos como extranjeros, toda vez que al gozar de los derechos básicos del hombre que otorga la Constitución, también deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto a las obligaciones publicadas por la misma Carta Magna, entre las cuales se encuentra el pago de contribuciones. Por lo cual concluye: “Es así como fácilmente se explica la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del Art. 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto Constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago de tributos.”⁸⁰

Por su parte la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha reconocido que tanto los mexicanos como los extranjeros están obligados al pago de contribuciones. Dicha afirmación se desprende de la

⁸⁰ Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Editorial Porrúa, S.A., México 1977, Pág. 26.

tesis visible en la página 28, del Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, que a la letra dice:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EMPRESAS EXTRANJERAS. DOMICILIO DEL CAUSANTE. Si una empresa que constituye una unidad económica, radica en el extranjero, y obtiene intereses de las ganancias de una empresa nacional, tales intereses son la fuente de riqueza situada en el país, máxime si los intereses de referencia provienen de negocio realizado en el país, por lo que no es obstáculo que la primera empresa radique en el extranjero, y es jurídicamente correcto considerar a dicha firma extranjera como sujeto del impuesto sobre la renta por lo que mira a los expresados "intereses. "

En tales condiciones, el Principio de obligatoriedad tiene que entenderse como un deber no solo dirigido a los mexicanos sino también a los extranjeros que tengan su fuente de riqueza en nuestro país.

En síntesis, con el principio de obligatoriedad se configura una idea absoluta de no exención, sobre todo cuando dicha obligación es para que el Estado cumpla con las funciones que tiene encomendadas, como el hecho de satisfacer las necesidades de la colectividad a través de los servicios públicos que van desde al alumbrado público pasando por el de educación hasta llegar al de salud pública.

Sobre esta idea, se pudiera considerar a toda norma de exención como contraria al principio de obligatoriedad.

Sin embargo, la exención se configura no como una disposición de privilegio, la cual pueda modificar o alterar el principio de obligatoriedad que señalen los presupuestos de hecho que contemplan las leyes, sino que es un instrumento para evitar que dicho cumplimiento sea injusto.

Lo anterior es así, en razón de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de diversas tesis ha tratado de explicar con amplitud el principio de obligatoriedad en relación con la exención señalando que la exención al ser de índole abstracta e impersonal, y que al ser regulada por la ley, ésta misma expresamente releva de la carga fiscal a los directamente obligados, para que con ello se dé fiel cumplimiento al requisito de equidad que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Así lo manifiesta en la tesis jurisprudencial visible en la página 40 del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno que a la letra dice:

“PLANIFICACION, NO CONCULCA LA GARANTIA INDIVIDUAL QUE CONSAGRA EL ARTICULO 28 DE LA CONSTITUCION FEDERAL, LO DISPUESTO EN EL TITULO NOVENO DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA DEL IMPUESTO DE. Las disposiciones contenidas en los artículos 374, 375, 376, 380 al 399 y 403, del Título Noveno de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que establecen el impuesto para obras de planificación, no conculcan la garantía individual que consagra el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prohíbe las exenciones de impuestos en la República Mexicana, en virtud de que para que esto acontezca debe existir un obligado o grupo de personas obligadas al pago del impuesto relativo, y de entre ellas eximir a algunas del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y dado que los únicos sujetos que la ley señala como obligados al pago del impuesto para obras de planificación son los poseedores o los propietarios de las fincas ubicadas dentro de las áreas de imposición, sin comprender lógicamente el resto de los habitantes del Distrito Federal, porque la misma ley no los señala como obligados a cubrir ese impuesto; razón por la cual no se puede hablar propiamente de una exención de impuesto, en virtud de que las exenciones las establece expresamente la propia Ley en su artículo 377, mismas que están permitidas constitucionalmente en tanto que se realizan en relación con clases de personas y no de determinado o determinados sujetos; es decir, las exenciones tienen las características de ser, como el impuesto, de índole abstracta e impersonal; y si la ley que regula el impuesto expresamente releva de la carga fiscal, en los casos de exención, a los directamente obligados, con mayor razón debe liberar, aun cuando no lo diga, a los que no señala como sujetos del impuesto, además de que con ello se da fiel cumplimiento al requisito de equidad que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.”

Aún más, en la ya citada tesis jurisprudencial visible en la página 50 del Semanario Judicial de la Federación, cuyo rubro es el siguiente:

“ENSEÑANZA MEDIA, SUPERIOR, TECNICA Y UNIVERSITARIA, IMPUESTO DEL 1% QUE SE DEDICA A LA. CREADO POR EL DECRETO DE 2 DE ENERO DE 1963 ES CONSTITUCIONAL, aplicando el concepto de igualdad, sostiene que: ”El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de la República establece que son obligaciones de los mexicanos: Fracción IV: Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y los municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este precepto se consigna en primer término la universalidad del impuesto para asegurar la igualdad obligando a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones. **Sin embargo, esta universalidad del impuesto que es la universalidad de la obligación constitucional, no significa que todas las personas físicas o morales deban de pagar todos los impuestos que el Estado se vea obligado a crear para cubrir sus necesidades presupuestales, y por esta razón el propio Constituyente señala inmediatamente después de la obligación, que la contribución sea proporcional y equitativa en los términos que fijen las leyes dejando así al legislador ordinario la facultad de imponer las contribuciones que estime necesarias para cubrir el presupuesto según lo autoriza la fracción en cuestión y la número VII del artículo 73. En consecuencia, serán las leyes ordinarias con los atributos de generalidad y abstracción que deben contener, las que determinen el tributo que a cada particular corresponda cubrir según su actividad, su capacidad contributiva y de la clasificación que de sus ingresos se haga; y no por la circunstancia de que unos tributen en un impuesto y dejen de hacerlo en otro, se falta a los principios que rigen en materia de impuestos, tanto en la disposición Constitucionalde que se viene hablando o sea la fracción IV del artículo 31, como en la técnica tributaria. El precepto Constitucionalestablece, como venimos indicando, la obligación de las personas físicas o morales de contribuir con el Estado para los gastos públicos; y faculta al legislador ordinario para que establezca los impuestos en las leyes generales y abstractas. En consecuencia, corresponde al legislador determinar los impuestos y las bases de su imposición de acuerdo con sus facultades constitucionales y las necesidades del presupuesto al que debe contribuir a cubrirlo el habitante de la República, siempre que dentro de esa generalidad del tributo se establezca proporcionalidad y equidad, de acuerdo con las limitaciones expuestas”**

En este sentido, de acuerdo con la Corte, sería absurdo pretender que un impuesto sólo es general cuando se paga por todos los mexicanos, cualquiera que sea su situación. Para esto, la Corte antepone el principio de igualdad establecido en la Constitución, que permite al legislador la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos,

siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una bases razonables y respondan a una finalidad económica o social. Si bien todo impuesto tiene que corresponder una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad.

Para concluir este apartado, se puede señalar que la aplicación del principio de obligatoriedad con la exención, debe descansar con la coexistencia del principio de igualdad.

4.1.3. LA EXENCIÓN Y EL PRINCIPIO DEL DESTINO AL GASTO PÚBLICO.

Por gasto público debe entenderse todo tipo de erogaciones que realiza el Estado para la realización de actividades de interés público y social.

Por su parte José R. Padilla señala que por gasto público debe entenderse: “... a todas aquellas erogaciones que hace el Gobierno para satisfacer las necesidades de la colectividad y mantener en marcha a la Nación erogaciones que se cubren, principalmente, por las aportaciones de los particulares.”⁸¹

⁸¹ Garantías Individuales. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2000, Pág.191.

Con relación a este concepto, la fracción IV, del Artículo 31 Constitucional establece que el destino de las contribuciones será el de cubrir los gastos públicos.

En otras palabras, el principio del destino del gasto público se traduce en el hecho que la recaudación obtenida tanto por la Federación, el Distrito Federal, así como las Entidades Federativas y Municipios, a través de los impuestos, derechos productos, y aprovechamientos se deberán destinar a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.

Por ello, al hacer este señalamiento, nuestra Carta Magna establece la estrecha vinculación e interdependencia de que los ingresos tributarios tengan como finalidad de costear los servicios públicos que presta el Estado, sobre el particular Arrijoa Vizcaíno señala:

“... tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación.”⁸²

Desde este punto de vista, no podría existir la posibilidad de creación o imposición de contribuciones con fines extrafiscales.

⁸² Op. cit. Pág. 253.

Además de que la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado que para la validez de una contribución, no sólo se requiere que la misma sea proporcional y equitativa, sino que también se destine la gasto público.

En razón de que si dicha contribución no se destina al gasto público, la misma sería contraria a la Constitución, ya que la potestad tributaria no es omnímoda, sino a una facultad limitada a la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución.

La anterior afirmación se desprende de lo manifestado en la tesis asilada visible en la página 648, del Semanario Judicial de la Federación Tomo: LXXVI, Quinta Época, Segunda Sala, que a letra dice:

“IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea **proporcional**; segundo, **que sea equitativo** y tercero, que se destine al **pago de los gastos públicos**. Si faltan todos o uno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad limitada por esos tres requisitos.
Amparo administrativo en revisión 311/43.- Domínguez Peón Alvaro.- 7 de abril de 1943.- Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Alfonso Francisco Ramírez. Relator: Gabino Fraga.”

De esta interpretación, la Corte no sólo reconoce el principio de afectación de las contribuciones al gasto público, sino que establece la categoría de una auténtica garantía que puede ser reclamada por vía de amparo, situación que debe ser vinculada con el principio de legalidad consagrado por los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Ahora bien, como el tributo no sólo cumple funciones estrictamente recaudatorias, sino que satisface funciones de naturaleza económica o social impuestas por el mismo ordenamiento constitucional, en consecuencia, toda norma que exima atenta contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, Salinas Arrambide señala que:

“...esa valoración inicial aparece puesta en cuestión cuando el tributo se presenta como figura polivalente, en función de los distintos objetivos que se le asigne al Estado en el propio ordenamiento jurídico. La primera de ellas se centra en al justicia tributaria o financiera, que consiste en la distribución o reparto del coste de actividad pública según el poder económico de cada contribuyente; la otra, es la que encuentra en el tributo su virtud para incidir en el sistema económico y social, a través de la cual se pretenden incrementos del bienestar material y social de la comunidad.”⁸³

El cobro de impuestos tiene como principal objetivo que Estado asegure el bien común. Sin embargo, desde este punto, con la exención no se desatiende esa finalidad, aunque no tengan como fin procurar un ingreso al Estado para el ejercicio de sus funciones, sino que se fijan para conseguir objetivos diferentes, o sea no fiscales, protectores o extrafiscales, como sucede con las exenciones en materia educativa, de salud, el de incrementar un área económica, etc.

Este criterio permite al Estado fijar la exención de determinada actividad, tomando en cuenta diversos aspectos y circunstancias especiales, como el valor de oficinas, instalaciones, equipo, pago de personal y demás gastos que origina la prestación de servicios que debiera prestar el Estado, pero que

⁸³ Op. cit. Pág. 108

no lo presta, y que de prestarlo le generaría mayor gasto y un incremento de contribuciones para la mayoría de la población.

Con relación a la salud, el Estado mexicano dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicado el 1º de enero de 2002, en su artículo 109, menciona que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos: prestaciones al salario mínimo, indemnizaciones por riesgos o enfermedades, jubilaciones, pensiones y retiros del SAR, gastos médicos y de funeral, etc.

En este sentido, tenemos que las exenciones tienen como justificación la misma doctrina del gasto público, en virtud de que la norma de exención, está justificada con vistas a conseguir las finalidades que el legislador mismo pretende obtener con base a los principios constitucionales (incentivos, por ejemplo, a la implantación de industrias en territorios no desarrollados, a favor de la familia, exigencias de adecuar dimensiones de las empresas productoras a las necesidades del mercado internacional, a favor de las casas de trabajadores y así sucesivamente, actividades que si fueran desarrolladas por el Estado, generarían una sobresaturación impositiva en perjuicio de todos los contribuyentes, con el consiguiente peligro de no poder desarrollar las actividades.

4.1.4. LA EXENCIÓN Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Otro principio que regula la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, es la exigencia de que las contribuciones sean proporcionales y equitativas.

Como se podrá advertir, el principio constitucional contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, tiene gran similitud con la fórmula planteada por Adam Smith.

En efecto, la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, tiene una gran influencia teórica de Adam Smith, quien en su obra *Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones*, publicada en 1776, estableció que: "los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal."

El sentido dado por Smith y retomado por la Constitución de 1917, es que el concepto de proporcionalidad y equidad está directamente vinculado a la capacidad del deudor fiscal y a los tributos requeridos para contribuir al gasto público.

Así pues, tradicionalmente, desde Adam Smith, el principio de proporcionalidad está enfocado a que las leyes tributarias deben establecer cuotas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, con el objeto de distribuir la carga tributaria equilibrada entre todos los contribuyentes, con el objeto que no tenga que ser soportada por un contribuyente o número reducido de los mismos.

En otras palabras, la proporcionalidad la debemos entender como el hecho de que:

“... los particulares deben contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos que necesariamente deben existir como fuente para generar riqueza pública, debiendo, además, existir una relación causa-efecto del origen que motiva la obtención de ingreso, utilidad o rendimiento con el de la carga tributaria y por eso, en el tradicional principio de proporcionalidad que apuntara Adam Smith y que ha sustentado el Poder Judicial Mexicano, las cargas tributarias deben distribirse justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.”⁸⁴

Asimismo, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación recoge dicha idea en la tesis jurisprudencial visible en página 113 del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 187-192, Primera Parte, Séptima Época, Pleno, que a letra dice:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se

⁸⁴ KAYE, Dionisio, Op. cit. Pág. 30.

encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo 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, etcétera, debiendo únicamente variar 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 una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

En cuanto la equidad, autores como Dionisio Kaye y Arrijo Vizcaíno sostienen, que conforme a su acepción Aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a los casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Dentro este contexto, Arrijo Vizcaíno sostiene que:

“...el Principio de Equidad va a significar, como lo apuntamos líneas atrás, 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 únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente.”⁸⁵

Concluyendo con estas ideas, se puede sostener que la equidad se traduce en que las normas deben tener en cuenta las circunstancias especiales aplicables al caso concreto.

⁸⁵ Op. cit. Pág. 260.

Lo anterior nos lleva a la idea de que la ley tributaria debe otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, es decir que el impacto económico sea el mismo, para todos los contribuyentes comprendidos en la misma situación.

Bajo este principio de proporcionalidad y equidad, se establece que toda persona física o moral, nacional o extranjera, que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto del objeto tipificado por la ley tributaria, la exención parcial o total de todos aquellos sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias, respecto al hecho imponible tipificado en la ley como materia de contribución, podría ser violatoria de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional.

Sin embargo, siguiendo las ideas de Pedro Salinas Arrambide, se puede afirmar que la exención se ajusta al principio de proporcionalidad y equidad, ya que señala:

“...es doctrina común aceptar que el contenido jurídicamente necesario de la capacidad contributiva es que ésta debe basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto a la imposición. Pero por otra parte, se admite también que para el concurso de gastos públicos se adecuó a la misma, es necesario no sólo gravar los índices de riqueza que antes apuntamos, sino que se ha de tener en cuenta la situación particular que rodea al contribuyente.”⁸⁶

Con base a esta formulación de proporcionalidad y equidad, de Salinas Arrambide deriva el principio de la exención del mínimo vital, “... el cual podríamos definir como aquél mínimo de recursos económicos

indispensables para afrontar las necesidades primarias y esenciales de existencia o subsistencia, garantizado en la Carta Magna a favor del ciudadano por el hecho de ser persona, y sobre que el impuesto no debe recaer.”⁸⁷.

Así, pues, la exención constituye una excepción a la regla general de causación de un impuesto, que obedece a razones económicas imperantes en un determinado momento, que tiende a evitar situaciones de injusticia tributaria que rompan con la esencia de la equidad y proporcionalidad exigidas por el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que debe establecer el legislador considerando la situación objetiva en que se encuentren determinados causantes de un gravamen.

Por ello, resulta lógico afirmar que la exención no rompe con el principio de proporcionalidad y equidad, ya que está conectado con la presunción de ausencia de recursos económicos.

De igual manera, la Corte sostiene que la exención no rompe con el principio de proporcionalidad y equidad, al manifestar en la tesis visible en la página 179, del Semanario Judicial de la Federación, Tomo Primer Parte, XXXVII, Sexta Época, Pleno, que a letra dice:

“IMPUESTO.- EXENCIONES. Es inaceptable la argumentación que sostiene que las exenciones de impuestos no deben regirse por los mismos principios de su establecimiento, y que por tanto, el problema

⁸⁶ Op cit.Pág. 104

⁸⁷ Idem.

debe examinarse de acuerdo con los principios del artículo 28 Constitucional y no del 31, fracción IV de la misma Carta Magna, que tomó en consideración el Juez de Distrito, pues tanto el establecimiento como la exención tributarios son aspectos relativos a la misma obligación establecida por ese precepto fundamental para la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos; y en tales condiciones, obró correctamente el Juez de Distrito al estudiar el problema en relación con los principios de proporcionalidad y equidad invocados en los conceptos de violación.”

De lo anterior se puede sostener que las autoridades legislativas al emitir una ley estableciendo una exención, no significa que violen los requisitos de proporcionalidad y equidad establecidos por la fracción IV, del artículo 31 constitucional; en razón de que para que exista proporcionalidad la exención debe ser igual para los iguales.

En consecuencia, dentro de la interpretación de la Corte se puede sostener que si las autoridades legislativas deciden decretar una exención respecto de una contribución determinada, para que esta sea proporcional y equitativa es necesario que la misma abarque a un grupo o clase genérico de causantes, de modo que queden exentos todos los comprendidos en la definición del grupo.

Lo anterior significa, que si determinados contribuyentes no causan impuestos, la ley debe ser general para todos aquellos sujetos que se ubican dentro de ese supuesto normativo. Así lo ha reconocido la Corte en la tesis jurisprudencial visible en la página 52, del Semanario Judicial de la Federación, Tomo Tercera Parte, CXXXIII, Sexta Época, Segunda Sala, que a letra dice:

“EXENCIÓN DE IMPUESTOS. EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN. VARIACIÓN DEL CRITERIO DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. Los requisitos de proporcionalidad y equidad establecidos por el artículo 31 constitucional, fracción IV, los refiere la disposición citada a las leyes, actos formal y materialmente legislativos, y no a las resoluciones administrativas, actos formal y materialmente administrativos; de ahí que el hecho de que las autoridades responsables emitan una resolución en sentido diverso al de otra u otras que con anterioridad hayan pronunciado, no significa que se viole el precepto constitucional invocado. La equidad en la imposición, que implica la generalidad de las exenciones, no nace de la repetición de criterios sustentados por las autoridades fiscales, sino de los términos de la ley que otorgue la liberación del deber de cumplir con la obligación tributaria.”

Aún más, la Corte sostiene que las exenciones son perfectamente constitucionales en el punto que conceden una protección fiscal, siempre que se respeten los principios de proporcionalidad y equidad de que habla la Constitución, para ello es necesario que se incluyan dentro de Decretos o leyes que tengan el carácter de generales, es decir, las exenciones deben ser iguales para los iguales, pero si un cuerpo legislativo decide eximir de un impuesto a un grupo o clase genérico de causantes, de modo que quedan exentos todos los comprendidos en la definición del grupo, no hay falta de proporción. Así lo ha reconocido la Corte, en el criterio jurisprudencial derivado del Amparo en revisión 193/80. Planta Despepitadora Agrícola, S. A. 22 de septiembre de 1982. Cinco votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco, que a letra dice:

“IMPUESTO SOBRE REMUNERACION AL TRABAJO EN BAJA CALIFORNIA. PROPORCIONALIDAD Y EXENCIONES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El artículo 73, fracción VII, establece que el Congreso Federal está facultado para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, debiendo entenderse que se habla del presupuesto federal. Y conforme al artículo 124 las facultades que no están expresamente reservadas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados. De todo ello se sigue que los Estados tienen la facultad originaria de

establecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir sus presupuestos locales, sin más limitación que los impuestos que los artículos 73, fracción XXIX, 117, fracciones IV, V, VI, VII y IX, y 131 les prohíben expresamente. Pero tratándose de impuestos sobre otros objetos, la Constitución Federal no prohíbe ni reglamenta lo que los Estados pueden gravar. Y ni aun tratándose de la facultad general impositiva federal del artículo 73, fracción VII, podría decirse que sólo los ingresos sean objeto posible de gravamen proporcional. Hay impuestos que, como el predial, no gravan ingresos, sino riqueza, y que son proporcionales, conforme al artículo 31, fracción IV, mencionada, si el impuesto es proporcional al valor de los inmuebles. Y en la misma forma, los impuestos de la producción, venta y consumo, son proporcionales si el gravamen es proporcional a la riqueza expresada en esos fenómenos. De la misma forma, un impuesto al pago de remuneración al trabajo será proporcional, si se grava más a quien paga más salarios, lo que razonablemente implica una mayor producción y, en principio, una mayor riqueza. Un impuesto sólo es desproporcionado o inequitativo, cuando trata en forma igual a los desiguales, o cuando trata en forma desigual a los iguales. O cuando, como lo dice la jurisprudencia del Pleno de esta Suprema Corte, es exorbitante o ruinoso. En los demás casos, si el monto del gravamen se estima muy elevado, pero sin que pueda decirse que es confiscatorio o ruinoso, o cuando se grava un objeto que no se estima conveniente como objeto de gravamen y fuente de impuestos, la solución no está en las sentencias de los tribunales constitucionales, sino en las urnas electorales. Pero no puede sostenerse que en amparo se deba declarar inConstitucional un impuesto que grava el pago de sueldos o salarios por ese sólo hecho. En segundo lugar, las exenciones a un impuesto son contrarias a la equidad y proporcionalidad que señala el artículo 31, fracción IV, constitucional, cuando se otorgan a unos y se niegan a otros que se encuentran en la misma situación. Es decir, las exenciones deben ser iguales para los iguales. Pero si un cuerpo legislativo decide eximir de un impuesto a un grupo o clase genérico de causantes, de modo que quedan exentos todos los comprendidos en la definición del grupo, no hay falta de proporción. Y si la política seguida por el congreso para determinar que procede una exención semejante es o no, una buena política fiscal o económica, ésta es una cuestión que no corresponde juzgar a los tribunales, ya que no es a ellos a quienes corresponde calificar la política fiscal y económica de los cuerpos legislativos, sino cuando prima facie es irracional o confiscatoria. En las demás situaciones, la solución o el remedio a una medida impopular no es el amparo, sino las urnas electorales. Así pues, a esta Suprema Corte no corresponde calificar si la política de favorecer a las maquiladoras extranjeras, nuevas o establecidas, es una política correcta, ni le corresponde sustituirse a los cuerpos legislativos locales, sujetos a sus propias reglas constitucionales estatales para delinear políticas fiscales o económicas.”

4.1.5 LA EXENCIÓN Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Hemos señalado que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución dispone que es obligación de todos los mexicanos de contribuir para el gasto público de la Federación, del Distrito Federal, así como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En esa tesitura otro de los principios que podemos obtener de este texto constitucional, es que todas las contribuciones que se impongan deberán de establecerse de manera impersonal y no individualizada a todas aquellas personas que realicen el supuesto previsto por la ley.

Este principio o garantía de legalidad no sólo exige que las leyes sean generales, abstractas e impersonales, sino que se extiende al hecho de que todos los elementos esenciales de las contribuciones se encuentren establecidos en Ley, o sea los hechos generadores, las personas obligadas, las bases gravables, las tasas o cuotas, así como la época de pago, a fin de que no quede margen a las autoridades administrativas, sino a la aplicación de la Ley misma.

Lo anterior lo ha reconocido la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencial visible en la página 172, del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 91-96 Primera Parte, Séptima Época, Pleno, cuya letra es la siguiente:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; segundo sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las

autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”

El hecho de que la contribución se contemple en ley y que dentro de la misma se determinen con claridad y precisión todos los elementos que contienen los supuestos de la relación jurídica tributaria, tiene como objetivo que el contribuyente al realizar un acto económico regulado por la norma jurídica tenga conocimiento de las consecuencias jurídicas.

Este principio de legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad privada, debido a que, en ejercicio de sus facultades, se sustrae a favor del Estado algo de su patrimonio.

Con base a lo anterior, se podría sostener que, en materia de exenciones, parece no tener relevancia alguna, pues no se establece ninguna contribución, sino por el contrario se exime de un gravamen, por lo que se podría afirmar que su establecimiento no violaría el principio de legalidad, en cuanto no afecta garantía alguna.

Sin embargo, no podemos olvidar que la exención a decir de Araujo Falcao:

“...es la institución en cuya virtud el hecho o el acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial. Vale la pena decir que, a su respecto, ‘se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con

la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o, como dice Gomes de Sousa, resuelve dispensar el pago de un tributo debido”.⁸⁸

De lo anterior se deduce una consecuencia inevitable, si el Estado tiene la facultad de gravar impuestos también tiene la potestad de desgravar, es decir de eximir la carga tributaria.

De ahí que el tratadista brasileño Borges señale:

“... el poder de eximir ofrece cierta simetría con el poder tributario. Tal circunstancia explica el hecho de que prácticamente todos los problemas que convergen en el ámbito del tributo pueden ser estudiados desde el ángulo opuesto: el de la exención. Así como existen limitaciones constitucionales al poder tributario, hay límites que no pueden trasponerse en el poder de eximir, porque ambos no son más que el anverso y reverso de la misma medalla.”⁸⁹

En ese sentido, se puede sostener que si el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, señala como requisito, entre otros, que el tributo se encuentre consignado en Ley (principio de legalidad) como derecho de todo contribuyente, por lo cual, la circunstancia de que el Estado quiera eximir a un grupo de personas por cuestiones económicas o sociales también tiene que expresarlo mediante ley.

De ahí que el artículo 28, en relación con la fracción IV del artículo 31, ambos de la Constitución, admita la posibilidad de las exenciones de impuestos sólo en los términos y condiciones que fijan las leyes

⁸⁸ citado por GIULIANI Fonrouge, Carlos. Opus cit. Pág. 350.

⁸⁹ Ibidem. Pág..348

Lo anterior es así toda vez que conforme a la redacción del artículo 28 de la Constitución se prohíben las exenciones para todos los que tienen capacidad contributiva, sin embargo, se admite la posibilidad de las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.

Es decir, la norma deja una excepción a la obligación tributaria, que las exenciones serán válidas constitucionalmente siempre y cuando se establezcan en ley; por lo cual, si la ley fiscal establece exenciones, éstas deben respetarse y aplicarse para todas las personas físicas o morales que quedan encuadradas en tal excepción, para liberarlas de la obligación contributiva y proteger su economía, sus bajos ingresos o la carencia de recursos, en el plano de justicia y equidad y con ese procedimiento y enfoque normativo, no habrá quebrantamiento del artículo 28 Constitucional.

En este sentido, se puede afirmar que el principio de legalidad en materia de exenciones en nuestro país se consagra explícitamente en nuestra Constitución, por ello, tenemos que la exención, considerada en todos sus elementos, se encuentra sometida bajo el principio de reserva de ley.

Asimismo la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el establecimiento de las exenciones es facultad exclusiva del Poder Legislativo, por lo cual el ejecutivo se encuentra impedido para su establecimiento, al manifestar lo siguiente:

“EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA. El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe "las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes", reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.”

4.2. LA EXENCIÓN EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 28 CONSTITUCIONAL Y SU LEY REGLAMENTARIA.

Antes del año de 1983, el primer párrafo del artículo 28 Constitucional expresaba lo siguiente: “En los Estados Unidos Mexicanos no habrá exención de impuestos...”

El contenido de dicho dispositivo Constitucional provocó mucha polémica entre los tratadistas del derecho, sobre todo quienes no eran fiscalistas, al sostener que en acatamiento a la norma Constitucional precitada, quedaban prohibidas totalmente las exenciones de impuestos, para que de esta manera se respetaran los principios de generalidad, igualdad y uniformidad ante la obligación tributaria, y que en aquellos casos que las leyes ordinarias

instituyan exenciones contributivas, serán inconstitucionales, porque se estaría violando el mandato constitucional.

Dentro de este contexto, el tratadista Ernesto Flores Zavala, hacía la siguiente observación de carácter general al sostener que la Constitución prohíbe las exenciones: luego decía:

“...la interpretación que podemos llamar tradicional es aquella que prohíbe la exención de impuestos concedida a título individual, pero no las que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general.”

“Por otra parte, los preceptos constitucionales deben relacionarse, para su interpretación, unos con otros y admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aun cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad de los impuestos que forman parte del de justicia, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución (art. 31 fracción IV). **Así pues, debemos interpretar el texto Constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos; la exención de impuestos.**”⁹⁰

Una vez expuesta esta observación, que dentro de la Constitución estaba prohibida la exención, exponía la parte constructiva y al efecto, toda su investigación la dirigía a justificar diversas situaciones por las cuales no se cobraban impuestos a la luz del artículo 31, fracción IV. de la Constitución y que a pesar de su denominación no constituyen exenciones.

En esa misma tesitura, Zavala Flores manifiesta que:

“En cuanto a la exención impositiva de los mínimos de existencia, expresa que: No hay violación al art. 28 constitucional...” porque en estos casos no existe propiamente exención de impuestos. Conceder una exención de impuestos, significa dispensar del cumplimiento de la obligación de pagarlos. Pero la obligación de pagar impuestos, dijimos, empieza con la capacidad contributiva, de manera que, si el que percibe

⁹⁰ Op. cit. Pág.195.

una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene.⁹¹

En síntesis, el tratadista sostiene que existen situaciones en los cuales no existe propiamente exención, sino que se trata de procedimientos para determinar el verdadero alcance de la Ley, en términos de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, por lo cual no hay violación constitucional. Sin embargo, sostiene que las exenciones que se otorgan por razones sociales, económicas, etc., que se conceden a ciertas categorías de personas, como cooperativas, industrias nuevas, son contrarias al texto constitucional, señalando:

A pesar de que esta postura es el resultado de una observación atenta, donde aplica un método jurídico constitucional y que tiene su origen en la primera redacción constitucional del primer párrafo del artículo 28 constitucional y un análisis del artículo 31, fracción IV, del mismo ordenamiento político, lo cual hace que sus afirmaciones se encuentren fundadas, no estamos de acuerdo con esta postura y nos adherimos a la postura clásica iniciada por la Corte, y haciendo nuestras las palabras del tratadista Hugo Carrasco Iriarte, se manifiesta:

“Al contrario de lo formulado en el punto marcado con el número tres, por el tratadista en cuestión (Flores Zavala), creemos que sí son constitucionales las exenciones otorgadas a las cooperativas, así como a las industrias nuevas y necesarias, dado que como ya se indicó en su párrafo anterior, la prohibición de la Constitución es para los casos en donde se quiera otorgar un individual privilegio a una o varias personas específicas, pero no cuando por razones de carácter social (cooperativas) o económicas (industrias de nueva creación necesarias) en leyes abstractas y generales se autorizan las exenciones mencionadas. Esto es, no se contraviene el texto constitucional, dado que esos casos de excepción no se establece en beneficio de un

⁹¹ Ibidem. Pág.196

contribuyente en particular, sino de todos aquellos que se sitúen en la hipótesis normativa correspondiente.”⁹²

De lo anterior podemos deducir que si pretendiéramos obtener del artículo 28 Constitucional una teoría tributaria de la exención, la misma se reduciría en una premisa teórica: la exención está prohibida por la Constitución.

Por ello, la interpretación literal y expresa de la prohibición constitucional de exenciones, fue matizada en un inicio por la jurisprudencia, después por la doctrina y finalmente por el legislador al reglamentar el artículo 28 constitucional y modificar sustancialmente el contenido del primer párrafo del citado precepto de nuestra Carta Magna, al señalar que dicha prohibición sólo se refiere cuando una ley establezca la exención a favor de una determinada persona o un grupo de personas, es decir, cuando el ordenamiento jurídico que la contemple carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal.

Así, las primeras tesis jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señalan que la prohibición contenida en el artículo 28 constitucional, sólo se refiere a los casos en que se trate de favorecer los intereses de determinada persona o personas estableciendo un verdadero privilegio, al manifestar en su criterio jurisprudencial derivado del amparo en revisión Ferrocarril Mexicano, S. A., 3 de marzo de 1925, mayoría de 8 votos, T. XVI, p. 45, que la letra dice:

⁹² Derecho Fiscal Constitucional, Segunda Edición, Editorial Harla, México 1993, Pág. 121.

“EXENCIÓN DE IMPUESTOS. La prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trate de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen un carácter general.”⁹³

Sobre este punto, el tratadista Salinas Arrambide señala que:

“...a raíz de esta interpretación que la Corte realizó del artículo 28 en las sentencias señaladas anteriormente, las cuales analizaremos más adelante, el legislador ordinario, al promulgar la ley orgánica del artículo 28 Constitucional, toma como directriz, en cuanto a lo relativo a las exenciones dadas por dicho órgano jurisdiccional; por lo que, y para tratar de dar luz al oscuro problema de las exenciones, fija las condiciones y el alcance de la prohibición Constitucional en materia de exenciones. El encuadramiento positivo de este tema está recogido en los artículos 13 y 14 de la cita ley, ...”⁹⁴

Así, el artículo 13 de la Ley de Monopolios reglamentaria del artículo 28 Constitucional, prevenía que: “Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados.”

Esto da pauta a la interpretación tradicional, que sostiene que la prohibición constitucional se refiere a la exención de impuestos concedida a título individual, pero no a las que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general.

⁹³ Tesis citada por Carrasco Irriarte, Hugo. Op. cit. Pág. 118.

⁹⁴ Op. cit. Pág. 195-196

Siguiendo este criterio, iniciado por la Corte, plasmado por el legislador en la Ley de Monopolios, el tratadista Gabino Fraga puntualiza que, esa prohibición contenida en el precepto transcrito indudablemente:

“ ... no puede referirse a aquellos casos en los cuales se libra una clase determinada de individuos o de actividades del pago de los impuestos, pues de acuerdo con lo que expusimos en el número anterior, la proporcionalidad y equidad del impuesto exige que se reconozca la desigualdad de condiciones que hay entre los individuos, no significando la proporcionalidad en el impuesto la universalidad de su pago, sino como dice Vallarta, su relación con los capitales que afecta. Por tanto, es indudable que cuando por vía de disposición general se eximen capitales que están debajo de cierto mínimo en el cual empieza a cobrarse el impuesto, no se viola la prohibición constitucional, pues en dicho caso no se concede una protección individual que venga a romper la igualdad entre particulares ni a obstruir el libre juego de las leyes económicas sobre la concurrencia. En dicho caso, la exención tiene un carácter de generalidad, que hace que gocen de ella todos aquellos que reúnan las condiciones legales.”⁹⁵

Sintetizando las ideas expuestas, el maestro Margain Manautou expresa lo siguiente:

“De dicho precepto se puede desprender, de inmediato, que todas las exenciones que establecen en las leyes impositivas en vigor son inconstitucionales. Sin embargo, no es así. “En efecto, el citado artículo 28 constitucional se encuentra comprendido dentro de los preceptos que señalan las garantías individuales, las que, al ser violadas en perjuicio de un particular, pueden dar origen al juicio de amparo. Por consiguiente, una exención será violatoria de las garantías individuales, cuando el legislador la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal. Esta interpretación ha sido acogida por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación. En síntesis, mientras una exención se establezca con carácter general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentran incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado Artículo 28 constitucional.”⁹⁶

Conforme a lo expuesto por la jurisprudencia, la doctrina y la Ley de monopolios, se sostuvo que la Constitución sólo prohibía la exención para un

⁹⁵ Derecho Administrativo, Décima Séptima Edición, Editorial Porrúa, México 1977, P.p.329-330.

⁹⁶ Op cit. Pág. 279.

caso individual, es decir, que se sustraiga a un caso particular de una regla general creada de antemano.

Aún más, se afirmó que dentro de una interpretación armónica que se hiciera del artículo 28 constitucional en relación con el 13 de la ya abrogada Ley de Monopolios, tenemos que si relevaba de pagar el impuesto a todo un grupo de individuos en atención a razones de orden colectivo, dicha situación no podrá ser anticonstitucional.

Sin embargo, hay que hacer notar que el texto vigente del primer párrafo del artículo 28 Constitucional fue modificado hasta el año de 1983, ya que, como hemos visto, anteriormente prohibía las exenciones de impuestos, y de manera total, vino a satisfacer toda tendencia doctrinaria y críticas de algunos autores que insistieron en que se reconociera a la exención constitucionalmente, quedando redactado de la siguiente manera:

“Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.”

Por ello, con esta reforma el problema de inconstitucionalidad ha dejado de existir y el importante régimen de las exenciones fiscales ha quedado incorporado de pleno derecho a nuestro sistema jurídico.

CONCLUSIONES

1.- De lo expuesto en el presente trabajo se puede concluir que el hecho imponible se define como el conjunto de hechos o situaciones previstas en la norma que al materializarse dan origen a la obligación tributaria; componiendo de dos elementos:

a) **La hipótesis o supuesto de hecho**; que corresponde a una actividad humana, estado de hecho o relación social, y b) **la disposición o mandato** el cual determina los efectos en caso de que se realice el hecho previsto en la norma.

2.- El hecho imponible se compone principalmente de dos elementos:

El elemento objetivo, mismo que se constituye como el estado de cosas o situaciones de hecho, así como las circunstancias que definen la situación de un asunto o de un problema o de varias personas o de las relaciones de estas entre si:

El elemento objetivo puede ser:

- Un elemento material o fenómeno de consistencia económica, justificado por la norma tributaria y transformado en figura jurídica por el ordenamiento positivo.
- Un acto o negocio jurídico justificado por el derecho privado o por el ordenamiento positivo y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria.

- El estado, situación o cualidad de una persona.
- La actividad de una persona, no comprendida dentro del marco o la actividad específicamente jurídica.

Por su parte el elemento subjetivo se refiere principalmente a las personas en las que recae y realizan el hecho imponible, que pueden ser:

a) El Sujeto activo.- Es el ente político a quien pertenece el poder tributario que crea el hecho imponible (el estado) en los impuestos vinculados, ya que el sujeto activo en los impuestos no vinculados es el ente político que realiza la obra (contribuciones especiales de mejoras) o el que presta un servicio (derechos)

b) El sujeto pasivo.- Es el obligado en virtud de la naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo a la ley resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza.

En ese contexto podemos decir que el sujeto activo casi siempre es el Estado y el sujeto pasivo es el contribuyente o la persona que se encuentre en la hipótesis prevista por el legislador y que realiza el supuesto fáctico previsto en la norma es decir el hecho imponible.

3.- El fundamento del hecho imponible lo constituye el Jus Impositionis del Estado y debe atender los criterios establecidos en la fracción IV del artículo

31 Constitucional, donde se establecen entre otros los principios de proporcionalidad y equidad, a que deben los impuestos y contribuciones descritos en ley.

4.- La naturaleza jurídica del hecho imponible nos revela que los hechos de la vida social y económica, son ajenos al proceso generador de la obligación tributaria, mientras que el legislador no los incorpore a las normas de derecho tributario, previa valorización y configuración como elementos para dar nacimiento a la obligación impositiva.

5.- La Obligación Fiscal o Tributaria se define como el vinculo jurídico en virtud del cual una persona denominada contribuyente que se encuentra comprendida dentro de la hipótesis normativa establecida en la ley es compelida a dar hacer o no hacer una cosa a favor de otra, sus elemento al igual que en la obligación en general son:

a) El sujeto activo el cual como lo mencionamos anteriormente casi siempre será el Estado, ya que es el único facultado para cobrar las contribuciones, aunque excepcionalmente pueden ser sujetos activos el seguro social, el Infonavit y una persona física o moral si se dan los supuestos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

b) El sujeto pasivo de la obligación tributaria recae en toda persona física o moral que esta obligada a pagar la prestación establecida en la obligación

tributaria (deudor) aunque el Estado puede ser sujeto pasivo si así se establece en la ley.

c) El objeto de la obligación tributaria lo constituye la prestación que debe cumplir el deudor obligado a favor del acreedor, el cual puede consistir en un dar, hacer o no hacer una cosa a favor del acreedor.

6.-La obligación tributaria en base a sus elementos se compone de tres momentos que son:

El Nacimiento de la Obligación Tributaria

La Determinación de la Obligación Tributaria

La exigibilidad de la Obligación Tributaria

El nacimiento de la obligación tributaria se presenta cuando la persona física o moral realiza las situaciones jurídicas previstas en la norma (realiza el hecho imponible)

La determinación de la obligación tributaria se presenta cuando una vez realizada la hipótesis normativa prevista en la norma es decir el hecho imponible, y ha nacido la obligación tributaria se establece con claridad, como se va a cumplir con esa obligación, cuando tiene que cubrirse y cual es la cantidad que tiene que cubrirse.

La exigibilidad de las contribuciones se presenta cuando llega la fecha en que estas se tiene que cubrir o han concluido los plazos previstos en la leyes respectivas.

7.- Las obligaciones tributarias o fiscales se extinguen de la misma forma en que se extinguen las obligaciones civiles, como son el pago, la compensación, la condonación, la caducidad, la prescripción, la dación de pago y la transacción.

El pago puede definirse como la forma de extinguir las obligaciones pagando estrictamente prometido, es decir un dar, un hacer o un no hacer.

La compensación, se presenta cuando dos personas reúnen recíprocamente la calidad de deudor y acreedor, y tienen deudas homogéneas (de la misma especie), liquidas y ambas son exigibles, por lo cual se extingue la obligación hasta el importe de la deuda menor

La condonación, se presenta cuando la autoridad fiscal exime al contribuyente del cumplimiento de una obligación fiscal, y puede presentarse en materia de multas y obligaciones formales.

La prescripción como su nombre lo indica es el medio adquirir bienes o extinguir obligaciones por el simple paso del tiempo. En materia Fiscal la prescripción se encuentra regulada en los artículos 22 y 146 del Código

Fiscal de la Federación, mismos que advierte que las obligaciones fiscales prescriben en cinco años.

La caducidad, se puede definir con la pérdida de un derecho por no haberlo ejercido en el término que marca la Ley., en esa tesitura el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación señala las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o sus accesorio, así como para imponer sanciones por infracciones a las leyes fiscales se extinguen en el plazo de cinco años.

La Dación en Pago consiste en extinguir una obligación fiscal pagando con una cosa distinta a la señala en la obligación principal, situación que se da particularmente con los artistas plásticos, quienes pagan con sus obras, o cuando el Fisco Federal tiene preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda los bienes ofrecidos en remate.

El convenio o transacción, se define como el acuerdo de voluntades entre el fisco y el contribuyente por medio del cual las partes haciéndose recíprocas concesiones terminan una controversia o prevén otra, no obstante que esta forma de extinción de las obligaciones no es bien vista por algunos tratadista, incluso por algunos contribuyentes, esta forma de extinción opera con buenos resultados toda vez que el común denominador de los contribuyentes consideran que es preferible arreglar de la mejor manera su situación fiscal

que interponer algún medio de defensa, que muchas veces les resultan demasiados costosos y sin resultados favorables.

8.- La exención se puede definir como la figura jurídica tributaria que está contemplada por la ley, mediante la cual se declara que determinado sujeto que está obligado a pagar impuesto por haber actualizado el hecho imponible contemplado en ley, no realice el pago de la contribución por razones de equidad, conveniencia o política económica.

Las principales características de la exención son:

a) La exención debe estar establecida en ley.

Por lo que, si la exención de un gravamen se establece a favor de una o varias personas determinadas y por tanto carece de los requisitos de abstracción, generalidad e impersonalidad, no habrá duda que tal exención así concebida será ilegal.

b) La exención conlleva la eliminación de la obligación de pago.

Lo anterior toda vez que, el fin primordial de la exención es la eliminación de las obligaciones de pago, es decir, el cumplimiento de la obligación sustantiva; esto es se dejan de gravar situaciones de contribuyentes que se han colocado dentro de las correspondientes hipótesis normativas, o que han llevado a cabo los hechos generadores de algún tributo o contribución.

c) La exención otorga a determinadas personas un evidente beneficio económico.

Esto resulta obvio, ya que desde el momento mismo en que, a diferencia de otros ciudadanos, a los exentos se les elimina de la regla general de causación, automáticamente se les está colocando en una situación de privilegio. Esto es muy importante destacar porque en las exenciones no se está perdonando a determinados contribuyentes la obligación de pagar tributos, sino que se le está eximiendo de la misma, lo cual implica una situación diferente, mientras el perdón es un acto gracioso, la exención, es un privilegio.

d) La exención se otorga por razones de equidad.

La equidad consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto; luego entonces, la legislación mexicana ha declarado exentas de impuesto principalmente en el ramo del impuesto sobre la renta a todas aquellas personas que perciben el salario mínimo, ya que de no ser así, la carga tributaria implicaría que su ingreso real resultara inferior a lo que se considera como el mínimo de subsistencia.

e) La exención también se otorga por razones de conveniencia.

Nos encontramos con que se ha eliminado de la obligación de contribuir al gasto público a determinados organismos, instituciones y agrupaciones que, dado el papel que desempeñan dentro de la vida social, se ha considerado conveniente no sujetarlas a cargas tributarias. En estos casos se ha tomado

en cuenta que se trata de organismos no lucrativos que llevan tarea de beneficio colectivo que el Estado debe proteger.

f) La exención obedece a razones de política económica.

El Gobierno mexicano, desde hace varios años, ha venido propiciando la creación de los llamados paquetes de estímulos fiscales, encaminados a fomentar las actividades industriales mediante exenciones, destacando entre estos aspectos del establecimiento de industrias nuevas y necesarias, la exportación de bienes de consumo y artículos manufacturados, la inversión de bienes capital, la generación de empleos y otros de naturaleza similar.

09.- Al igual que en las obligaciones en las exenciones se presentan tres elementos que son: a) **Un sujeto pasivo**, b) **Un sujeto activo**; y c) **Un objeto**.

El sujeto pasivo de la exención es la parte que tiene a su cargo una obligación; dicho en otras palabras, es aquella persona o entidad que de acuerdo a la ley, debe soportar a favor del sujeto activo una prestación determinada.

Por su parte el sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en términos fijados por el ordenamiento jurídico o ley.

En materia de exención se da el caso de que el contribuyente realice el hecho generador creando a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, sin embargo, no nacen los efectos de la obligación tributaria, por haberse actualizado el supuesto de exención, lo que genera que el crédito fiscal que se determine no pueda ser cobrado por el Estado.

10.- Las principales clasificaciones de las exenciones son:

Objetivas y subjetivas.- Las exenciones de carácter objetivo son aquellas que se establecen en función de ciertas cualidades y características de la actividad económica que desea beneficiar. Dentro de esta categoría encontramos los estímulos o incentivos otorgados a quienes promuevan el desarrollo industrial y la generación de fuentes de trabajo en áreas geográficas de industrialización prioritaria.

Las exenciones de carácter subjetivo son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado. Por ejemplo, las exenciones que se han otorgado a las instituciones educativas, asistenciales, deportivas o culturales.

Permanentes y Transitorias.- Las exenciones permanentes son aquellas que están en vigor por tiempo indefinido o sea, que subsisten mientras no se modifique la ley que los otorga. Tenemos a la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha venido otorgando una exención a quienes perciben el salario mínimo.

Las exenciones transitorias son aquellas en las que el propio ordenamiento legal que las establece señala de antemano el tiempo durante el cual estarán en vigor, es decir, se otorgan por periodos fijos. Tal fue el caso de la Ley de fomento de industrias nuevas y necesarias.

Absolutas y Relativas.- Las absolutas son las que eximen al causante de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias. Como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar libros contables, presentar declaraciones, etc.

Las exenciones relativas son las que no eximen totalmente al causante de la obligación principal, sino que tan sólo la reducen porcentualmente, pero no exime al causante de las obligaciones secundarias.

Constitucionales. Son las que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada Estado o País.

Económicas.- Son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o entidades federativas. Por ejemplo, las que concede la ley de fomento de industrias nuevas y necesarias.

Distributivas.- Son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran a personas que carecen de capacidad tributaria o a una misma persona, con dos o más impuestos.

Sociales.- Son las que se otorgan para ayudar a la difusión de la cultura, del arte, del deporte, etc.

Derecho Internacional.- Las exenciones tributarias no sólo se encuentran en normas de derecho interno sino también en normas de derecho internacional; dentro de éstas encontramos específicamente, los tratados o convenios internacionales, los cuales adquirirán plena eficacia siendo ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional de que se trate.

11.- La fracción IV, del artículo 31, Constitucional señala “es obligación de todos los mexicanos contribuir para el gasto público de la Federación, del Distrito Federal, así como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

De la fracción anterior se desprenden los principios de generalidad, legalidad, equidad y proporcionalidad, mismos que deben tomarse en cuenta para la imposición de contribuciones en el sistema fiscal mexicano.

12.- En el principio de generalidad establecido en la fracción IV, del artículo 31, Constitucional en estricto sentido señala que una Ley es general cuando se aplica sin excepción toda persona, es decir, toda persona que se coloque en la situación jurídica prevista en la norma debe pagar impuestos, sin embargo con esta situación no cabría la exención de impuestos, toda que existen personas que no obstante encuadrar en la situación prevista en la norma no tienen capacidad económica para contribuir, por lo cual el principio de generalidad no debe entenderse en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Asimismo también debe interpretarse en el sentido

de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones, sin que con esto se viole el principio de generalidad, toda vez que dicho principio se estaría aplicando a la perfección, en razón de que la norma se estaría igual para los iguales, es decir, para todos los que tienen capacidad contributiva.

Solo sería violentado el principio de generalidad si la exención tendiera a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, mas no o cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes de carácter general.

13.- El principio de obligatoriedad señalado en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, no debe entenderse como un deber dirigido solo a los mexicanos sino también a los extranjeros que tengan su fuente de riqueza en nuestro país.

En esas condiciones la exención no tendría lugar en dicho principio, sobre todo si dicha obligación es para que el Estado cumpla con las funciones que tiene encomendadas, como el hecho de satisfacer las necesidades de la colectividad a través de los servicios públicos.

Sin embargo, la exención se configura no como una disposición de privilegio, la cual pueda modificar o alterar el principio de obligatoriedad que señalen los presupuestos de hecho que contemplan las leyes, sino que es un instrumento para evitar que dicho cumplimiento sea injusto, toda vez que no puede obligar a nadie a contribuir sino tiene capacidad contributiva.

14.- El principio del destino del gasto público, señalado en la fracción IV, del artículo 31, Constitucional, se traduce en que la recaudación obtenida tanto por la Federación, el Distrito Federal, así como las Entidades Federativas y Municipios, a través de los impuestos, derechos, productos, y aprovechamientos, se deberán destinar a la satisfacción de las necesidades colectivas sociales(servicios públicos).

En esa tesitura, no se debe olvidar que el tributo no sólo cumple funciones estrictamente recaudatorias, sino que también satisface funciones de naturaleza económica o social impuestas por el mismo ordenamiento constitucional, por lo que toda norma que exima atenta contra la Hacienda Pública, por lo que no cabría exención alguna:

Sin embargo, debemos mencionar que las exenciones tienen como justificación la misma doctrina del gasto público, en virtud de que la norma de exención, está justificada con vistas a conseguir las finalidades que el legislador pretende obtener con base a los principios constitucionales, (incentivos, por ejemplo, a la implantación de industrias en territorios no

desarrollados, a favor de la familia, exigencias de adecuar dimensiones de las empresas productoras a las necesidades del mercado internacional, a favor de las casas de trabajadores y así sucesivamente), actividades que si fueran desarrolladas por el Estado, generarían una sobresaturación impositiva en perjuicio de todos los contribuyentes, con el consiguiente peligro de no poder desarrollar las actividades.

15.- Otro de los principios que regula la fracción IV, del artículo 31, Constitucional, es la exigencia de que las contribuciones sean proporcionales y equitativas.

La proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir para los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Por su parte la equidad radica 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 de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente.

Luego entonces, para que la exención sea proporcional y equitativa es necesario que la misma abarque a un grupo o clase genérica de causantes, de modo que queden exentos todos los comprendidos en la definición del

grupo. en otras palabras, para que exista proporcionalidad y equidad en la exención, esta debe ser igual para los iguales y desigual para los desiguales.

16.- El principio de legalidad establece que todas las contribuciones así como sus elementos como son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, deben estar consignados en Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad aplique las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

En este principio de legalidad la exención sería válida siempre y cuando se establezca en Ley; por lo cual, si la ley fiscal establece exenciones, éstas deben respetarse y aplicarse para todas las personas físicas o morales que quedan encuadradas en tal supuesto, para liberarlas de la obligación contributiva y proteger su economía, sus bajos ingresos o la carencia de recursos, en el plano de justicia y equidad y con ese procedimiento y enfoque normativo, por lo que de esa manera no habrá quebrantamiento al principio de legalidad establecido en la fracción IV, de artículo 31 Constitucional.

De lo anterior se puede concluir que el principio de legalidad en materia de exenciones en nuestro país se consagra explícitamente en nuestra

Constitución, por ello, la exención considerada en todos sus elementos, se encuentra sometida bajo el principio de reserva de ley.

17.- La exención ha nacido y se ha desarrollado dentro del Estado de Derecho y por esa razón se ha ido configurando como un verdadero instituto jurídico, que tiene su origen en el artículo 28 de la Constitución, pero que se rige por los principios derivados de la fracción IV, del artículo 31 del ordenamiento antes citado, lo que ha permitido su consolidación dentro de nuestro sistema tributario.

BIBLIOGRAFÍA.

AHUMADA, Guillermo.

Teoría de Finanzas Públicas.

2ª. Edición, Asandri, Córdoba, Argentina 1948

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo.

Derecho Fiscal.

15ª Edición, Themis, México 2000, 557 pp.

BERLIRI, Antonio.

Principios de Derecho Tributario.

2ª Edición, Aranzadri, Madrid, Volumen II, 6088 pp.

CARBALLO, BALVANERA Luis.

Principios Tributarios Constitucionales.

Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1992.

CARRASCO IRIARTE, Hugo.

Derecho Fiscal Constitucional.

2ª. Edición, Editorial Harla, México 1993, 473 pp.

CAZORLA PRIETO, Luis Maria.

Derecho Financiero Tributario y Tributario.

2ª. Edición, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 323 pp.

CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso.

Curso de Política de Finanzas Públicas.

Porrúa, México 1977, 330 pp.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOZA, Manuel.

Compendio de Derecho Administrativo. Primer curso

Porrúa, México 1995, 364 pp.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.

Principios de Derecho Tributario.

3ª Edición, Limusa, México 1998, 223 pp.

DE LA GARZA, Sergio Francisco.
Derecho Financiero Mexicano.
19a Edición, Porrúa, México, 1995, 1025 pp.

MICHELI GIAN Antonio.
Curso de Derecho Tributario
Traducción y estudio preliminar Julio Banacloche
Madrid, Editoriales de derecho reunidas, 1975, 400 pp.

FLORES ZAVALA, Ernesto.
Elementos de las Finanzas Públicas-Los impuestos.
30va Edición, Porrúa, México 2000, 521 pp.

FLORES ZAVALA, Ernesto.
Finanzas Públicas Mexicanas.
33va Edición, Porrúa, México 2001, 561 pp.

FRAGA, Gabino.
Derecho Administrativo.
25va Edición, Porrúa, México 2000, 506 pp.

IRRIBAREN, Jesús.
Diccionario Único de Ciencias Sociales III.
Editorial Planeta, Barcelona, España, 1985.

JARACH, Dino.
Finanzas Públicas y Derecho Tributario.
2ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 973 pp.

JARACH, Dino.
Curso Superior de Derecho Tributario.
2ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 238 pp.

KAYE J. Dionisio.
Derecho Procesal Fiscal.
Edición, Editorial Themis, 1991

MABARAK DORICELA, Cerecedes.
Derecho Financiero Público.
McGraw-Hill, México 1995, 245 pp.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.
14ª , Edición, Editorial Porrúa, México 1999.

|

MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USE, Guillermo F.
Derecho Tributario General.
2ª Edición, Depalma, Buenos Aires 1995, 436 pp.

PEREZ DE AYALA, José Luis.
Curso de Derecho Tributario.
6ª. Edición, Editorial Derecho Financiero.
Madrid, España 1991, 221 pp.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge.
Derecho Tributario Mexicano.
Trillas, México 1988, 371 pp.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl.
Derecho Fiscal.
Colección de Textos Universitarios,
Harla, México 1998, 266 pp.

ROJINA VILLEGAS, Rafael.
Compendio de Derecho Civil.
Editorial Porrúa, México 1982.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando.
Hacienda y Derecho, Tomo IV.
Instituto de Estudios Políticos,
Madrid, España 1966, 635 pp.

SALINAS ARRAMBIDE, Pedro.
La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario.
Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México 1993, 404 pp.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso.
Derecho Fiscal Mexicano.
Porrúa, México 1999, 593 pp.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo.
Derecho Tributario.
2ª Edición, Cárdenas Editores,
México, 1988, 882 pp.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús.
Nociones de Derecho Fiscal.
5ª. Edición, Editorial Pac. México 1991, 132 pp.

LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley Reglamentaria del artículo 28 Constitucional.

Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común y para toda la República en Materia Federal.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación