



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLAN
D E R E C H O

ANALISIS JURIDICO DE LA PROHIBICION CONSTITUCIONAL A LA EXENCION EN MATERIA TRIBUTARIA.

7724080-0



T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JOSE ANTONIO RAMIREZ RUIZ

11-0030792

1 9 8 3



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.

Con devoción infinita a la memoria de
mi padre, D. Jesús Ramírez Martínez.

A mi amada madre,
Ana María Ruiz de Ramírez.

A mis hermanos:

JESUS

EDUARDO

Y

ALFREDO.

Con reconocimiento y admiración a
mi maestro y amigo Señor Lic. LUIS
HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ.

Con gratitud y afecto para:
Lic. José Ramírez Martínez.
Lic. Jorge Caldera Arroyo.
Lic. José Antonio Sixtos Ortega.

ANALISIS JURIDICO DE LA PROHIBICION CONSTITUCIONAL
A LA EXENCION EN MATERIA TRIBUTARIA

	Pág.
<u>PROLOGO</u>	1
<u>CAPITULO PRIMERO.- TEORIA DE LA TRIBUTACION</u>	3
I.1. HECHO IMPONIBLE.	6
I.2. LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA	8
I.3. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION JURIDICO TRIBUTARIA.	13
I.4. FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.	17
A) El Pago.	17
B) La Compensación.	18
C) La Condonación.	18
D) La Prescripción.	18
E) La Cancelación.	20
I.5. EL IMPUESTO.	20
A) Objeto.	22
B) Sujetos.	22
C) Base.	22
D) Tasa.	23
I.6. LA EXENCION TRIBUTARIA	23
A) Concepto.	23
B) Clasificación.	26
<u>CAPITULO SEGUNDO.- ASPECTOS CONSTITUCIONALES</u>	39
II.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.	39
A) Principio de Legalidad.	39
B) Principio de Justicia.	44
C) Principio de Seguridad Jurídica.	47

M-0030792-

	Pág.
II.2. DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES.	50
<u>CAPITULO TERCERO.- REGULACION LEGAL GENERAL</u>	76
III.1. LEY ORGANICA DEL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE MONOPOLIOS.	76
III.2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION:	83
III.3. TRATADOS INTERNACIONALES.	93
<u>CAPITULO CUARTO.- REGULACION LEGAL ESPECIFICA</u>	103
IV.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	103
IV.2. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	123
IV.3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES.	132
IV.4. LOS ESTIMULOS FISCALES.	134
A) Subsidios.	135
B) Certificados de Devolución de Impuestos.	136
C) Certificados de Promoción Fiscal.	137
<u>CONCLUSIONES</u>	141
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	
<u>LEGISLACION</u>	

P R O L O G O

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

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

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

Esto nos conduce necesariamente al campo de las exenciones tributarias, ya que basta un somero estudio de nuestras leyes impositivas para observar cómo esta figura ha sido utilizada como técnica desgravatoria, destinada tanto a delimitar aquellos casos en que no existe capacidad contributiva, -- así como para impulsar y procurar el desarrollo del país mediante la ayuda del particular.

Sin embargo nuestro máximo ordenamiento prohíbe terminantemente la exención de impuestos.

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

CAPITULO PRIMERO.- TEORIA DE LA TRIBUTACION.

La figura jurídica de la "Exención Tributaria" debemos enmarcarla, por propia definición, dentro del campo del Derecho Tributario, entendiéndolo como el conjunto de normas que regulan la actividad del Estado tendiente a la obtención, mediante su poder de imperio, de los recursos necesarios para la satisfacción de sus necesidades que deberán encaminarlo a la realización del bien común.

Resulta necesario hacer obligada referencia a la solemne declaración de voluntad del pueblo contenida en nuestra Constitución Política por la cual se determina que "el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión" (1) y a uno de los cuales se ha facultado explícitamente para que decrete la imposición de las contribuciones que sean necesarias para cubrir satisfactoriamente el presupuesto, que habrá sido elaborado mediatamente por el propio pueblo, a través de sus representantes en forma exclusiva.

Es así como el propio Constituyente de 1917 decidió reafirmar dicha facultad elevando a rango constitucional la obligación de los mexicanos de cumplir con una prestación de carácter patrimonial, para satisfacer los gastos de tres entes: la Federación, los Estados y los Municipios; "Son obligaciones de los mexicanos:...IV. Contribuir para los gastos públicos, - así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" (2).

Sin embargo, se determinó que dicha obligación sería establecida en relación directa con la capacidad contributiva de los obligados, que no es sino la "potencialidad de contri-

buir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular" (3).

En esa forma se autoestablecieron los mexicanos la necesidad jurídica o deber de cumplir una prestación en favor de tres sujetos a los cuales se les dotó de un "poder de exigir" la misma a aquéllos, observando la bilateralidad de las normas jurídicas con lo cual se dió nacimiento a la Relación Jurídica Tributaria.

Es en esta forma como el propio pueblo ejerce su soberanía imponiéndose una obligación y facultando a la Federación, Estados y Municipios a exigir su cumplimiento configurando la Relación Jurídico Tributaria, y siendo que el pueblo es quien ejerce su soberanía mediante los Poderes de la Unión, será entonces él quien determine la forma, alcance y contenido que se le dé a dicha obligación en atención a razones de carácter económico-político-social a efecto de que se encaminen a su fin primordial general: el bien común.

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

A dicha facultad se le ha denominado "Potestad Tributaria", la cual deberá ejercerse de tal modo que dé como resultado una ley en la cual se establezcan contribuciones proporcionales y equitativas respetando así las modalidades que se han establecido para su imposición en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política.

Concluyendo, el ejercicio de la Potestad Tributaria comenzará en el momento en que sea presentado un proyecto de --

iniciativa de ley al Congreso de la Unión, y culminará cuando dicho proyecto adquiriera el carácter de "ley o decreto" en los términos del artículo 70 del ordenamiento constitucional antes invocado.

Conveniente es precisar que toda la actividad que realicen las autoridades y órganos encargados, de exigir el cumplimiento de la obligación contemplada en un ordenamiento tributario, no constituirán actos de ejercicio de la Potestad -- Tributaria, sino de cumplimiento de una obligación de hacer, consistente en dicha recaudación, la cual les fué impuesta -- también por ley y, por lo tanto deben cumplirla, salvo aquellos casos en que por disposiciones expresas contenidas en la propia ley se les faculta para excepcionarse válidamente de su cumplimiento. Así pues, "el Poder Tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, -- ~~como consecuencia de la realización de aquellos hechos que~~ -- han sido señalados por el Estado como generadores de los créditos fiscales. En ese momento, el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a las leyes aplicables, de manera tal que cualquier separación de su conducta respecto de aquella que ha sido establecida por la ley producirá como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado" (5).

Visto lo anterior, podemos entonces afirmar que la única fuente de la obligación tributaria es la ley, y por lo tanto -- definir a la obligación tributaria como una obligación "ex lege".

Al respecto, Ripert señala que la fuente de las obliga-

ciones las encontramos en "el hecho que las produce" y agrega que, en última instancia la fuente de todas las obligaciones jurídicas es la ley, "ya que el contrato no tiene valor, sino en virtud de la ley" (6).

Margain Manautou opina que "la fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador" (7), el tratadista mexicano Ernesto Flores Zavala señala que "el fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley" y añade que ésta surge ya que "el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlos" (8), y el maestro Almícar de Araújo Falcao afirma que "la obligación tributaria nace, se crea, se instaure por fuerza de la ley" (9).

I.1. HECHO IMPONIBLE.

~~Si bien es cierto que el pueblo en ejercicio de su soberanía y a través de los medios que para ello se ha procurado, ha decidido obligarse a contribuir con los gastos generados para la obtención de los fines propuestos y encomendados a los entes que para tal efecto ha creado, también es cierto que ha limitado como antes se dijo, dicha obligación a efecto de que la medida del contenido de ella, esto es, la contribución, sea en razón con la capacidad económica de los sujetos obligados para aportarla, así como que el sacrificio realizado sea igual para todos aquellos obligados a efectuarla.~~

Planteadas así las cosas, surgen dos objetivos para alcanzar: la proporcionalidad y la equidad.

Debe entonces comenzar la búsqueda de la forma en que objetivamente se pueda determinar la existencia de capacidad

contributiva, para luego igualar, subjetivamente, el sacrificio que habrán de realizar aquellos que la tengan.

Así, es necesario determinar situaciones, ya jurídicas, ya de hecho, que este íntimamente relacionadas con la vida económica, como lo es la producción, la circulación, la distribución o el consumo de bienes y servicios, los cuales pueden ser, entre otros, un índice de la capacidad contributiva de quienes intervienen en ella, puesto que permite conocer la potencialidad económica de las personas.

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

De esta forma los hechos que se consideren para tales efectos, serán elevados a la categoría de "hechos jurídicos" en virtud de que la ley habrá de definirlos y derivará de ellos consecuencias jurídicas: el nacimiento de la obligación tributaria.

También se podrá hacer uso de aquellas situaciones ya jurídicas, que denotan la capacidad contributiva de quienes en ellas participen.

Es así como se crea la figura jurídico-tributaria denominada "Hecho Imponible" y que son las hipótesis normativas o supuestos jurídicos abstractos que estarán contenidos en las normas de un ordenamiento jurídico y que, por ser índices de

una capacidad económica, su realización dará lugar al nacimiento de la obligación jurídico-tributaria, o como lo define el maestro Sáinz de Bujanda: "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta" (10).

La verificación en el mundo objetivo de dichas situaciones o hechos serán generadoras de la obligación tributaria al actualizar el hecho imponible. Así, denominaremos "Hecho Generador" al hecho o situación que al realizarse o producirse -- objetivamente coincida con el "Hecho Imponible" y por tanto -- de nacimiento a la obligación jurídica-tributaria.

Conveniente es señalar que el "Hecho Generador" se localiza siempre "en el tiempo y en el espacio; tiene características individuales y distintas a los demás hechos generadores y se refiere a una persona concreta e individualizada. Cada hecho generador da nacimiento a una distinta obligación" (11).

Por lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que la simple existencia jurídica de una ley impositiva no implica por sí misma, por regla general, la actualización de las consecuencias jurídicas previstas en ella; será necesario la realización de determinadas situaciones o hechos, a veces simples, a veces complejos que tendrán el carácter de hechos generadores, al concretizar en el mundo real la hipótesis normativa o hecho imponible.

I.2. LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.

Ha quedado precisado como, al manifestar el pueblo su voluntad de obligarse a contribuir con los gastos de la Federación, Estados y Municipios, surge la relación jurídica tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, y saltan entonces tres elementos fundamentales de --

de la misma: un sujeto obligado o pasivo, los entes acreedores o sujetos activos y un objeto.

El sujeto pasivo u obligado será aquella persona que al realizar un hecho generador, actualice el hecho imponible y - por tanto de origen al nacimiento de la obligación tributaria, ya que pondrá de manifiesto tener la capacidad económica, en principio, para contribuir, para luego determinar la medida - en que deberá hacerlo.

Así, se deberá tener especial cuidado al considerar un acto o hecho como imponible puesto que una equivocación podría tener como consecuencia el que naciera una obligación tributaria cuyo titular a soportarla no estuviere en condiciones de afrontarla, de tal modo que el hecho imponible fuera imperfecto al involucrar a personas y hacerlas sujetos de una obligación a la que en estricta justicia no deberían soportar.

Si bien es cierto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución se refiere a que "es obligación de todos los mexicanos", también es cierto que dicho precepto debe analizarse en relación con los demás previstos en las normas restantes que integran la Constitución y que representan el sentir del pueblo.

En efecto, la obligación de contribuir debe hacerse en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, - que habrán de elaborarse por el propio pueblo a través de los medios que para ello ha dispuesto y en concordancia con la situación económica y política de la Nación, así como respetando los máximos principios y sentimientos que hubieren consagrado en su supremo ordenamiento jurídico y político: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En esa forma las leyes impositivas dispondrán la obligación de contribuir en completa armonía con el ordenamiento del que emanan.

Respetarán, por tanto, las garantías individuales donde, entre otros, encontramos los principios de legalidad, justicia, y seguridad jurídica, de tal modo que dichas garantías habrán de servir como una limitación al ejercicio de la Potestad Tributaria.

Se deberá observar fielmente la proporcionalidad y equidad antes comentadas. No involucrarán a los sujetos que percibían como única fuente de ingresos el salario mínimo, dando cabal cumplimiento al precepto de que no sufrirá "embargo, compensación o descuento".

El legislador, por tanto, deberá cumplir con su cometido ~~bajo el principio de ser depositario de la confianza de sus~~ representados, y elaborará las leyes impositivas de tal modo que en ellas no se "constituya una ventaja indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social" (12) como lo constituye la exención de impuestos tal y como se verá más adelante.

Por cuanto toca al sujeto activo, ha quedado vinculado al sujeto pasivo conformando la relación jurídica tributaria, al ser considerados la Federación, Estados y Municipios como aquellos entes que tienen el poder de exigir a los sujetos pasivos, antes descritos, que cumplan con la prestación debida u objeto de su obligación.

No debemos confundir el sujeto activo con los sujetos -

que gozan de potestad tributaria. En efecto sujeto activo será quien "pueda exigir" el cumplimiento del objeto de la obligación tributaria.

Los entes que gozan del poder de imponer tal obligación, serán los titulares de la potestad tributaria, como lo son --plenamente la Federación y los Estados únicamente, ya que los Municipios no gozan de tal poder en virtud de que, constitucionalmente no les fue conferido.

El objeto de la obligación tributaria consiste, básicamente, en la cosa que el sujeto pasivo debe dar o entregar al sujeto activo de la relación.

Decimos básicamente, puesto que el punto de partida de lo tributario es la contribución, sin embargo se faculta al legislador a imponer obligaciones a través de leyes que tienden a hacer efectiva la facultad de decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, llamándose a aquella "faculta implícita".

En otras palabras se conoce el "qué", pero no el "cómo" y por tanto se hace imprescindible el determinarlo a efecto de no hacer nugatorio aquél.

De ahí que haya nacido la gran clasificación de las --obligaciones tributarias:

- A) Obligaciones jurídico-tributarias principales, primarias o sustantivas; y
- B) Obligaciones jurídico-tributarias accesorias, secundarias o formales.

Ambas revisten igual importancia, ya que la primera integra en sí, el contenido del Derecho Tributario, y la segunda determina la factibilidad del cumplimiento de la primera.

Así, la obligación tributaria sustantiva tendrá como objeto un dar. El correspondiente a la formal o accesoria será un hacer, no hacer o tolerar. Podríamos, incluso, definirles como insolubles.

Las obligaciones jurídico-tributarias accesorias "no derivan siempre de la ley en forma directa, sino que en algunas ocasiones tienen su fuente en actos jurídicos administrativos de la autoridad fiscal, en virtud de facultades, a veces vinculadas y en ocasiones discrecionales, que les confieren las leyes, que se conocen con el nombre de acuerdos, órdenes, pro veídos, etc" (13)

Por último, conveniente es distinguir entre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria. La primera es tá constituida por el "conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extingue al cesar - el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo" (14). Así, la relación jurídico impositiva aparece con un carácter comple jo por cuanto comprende no sólo a la obligación tributaria que constituye su parte fundamental, sino que abarca, además, una serie de "poderes y derechos, así como obligaciones, de la - autoridad financiera, a los que corresponden, obligaciones, - positivas y negativas, así como derechos de las personas som etidas a su potestad" (15).

I.3. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION JURIDICO TRIBUTARIA.

Como quedó ya asentado, será la realización de un hecho generador lo que actualice el hecho imponible y dé nacimiento a la obligación jurídica tributaria, considerada en su género.

O dicho de otro modo, "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas de hecho, previstas en las leyes fiscales" (16), y es así como el Código Fiscal de la Federación conceptualiza el momento del nacimiento de la obligación tributaria, siguiendo al respecto la teoría del maestro Mario Plugiese quien sostiene que "el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es - aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente" (17).

En virtud de lo anterior podemos afirmar válidamente que la obligación tributaria sólo nace cuando concurren los siguientes elementos:

- A) Que exista una ley como consecuencia de un acto formal y materialmente legislativo que contenga uno o varios hechos imposables; y
- B) La realización en el mundo fenoménico o fáctico de un hecho generador coincidente con el hecho imponible.

Así, la realización de las situaciones jurídicas o de hecho que conforme a las leyes den nacimiento a la obligación tributaria, en virtud de la manifestación de la capacidad contributiva de quienes las realicen, será lo que determine el -

momento en que dichas personas se encuentren obligadas ya sea con la Federación, Estados o Municipios a cumplir con una prestación: un dar, un hacer, no hacer o tolerar.

El nacimiento de la obligación tributaria puede dar origen a una serie de fenómenos jurídicos como lo son el crédito fiscal, la caducidad, la prescripción, la repercusión, la evasión, etc., cuya existencia depende del nacimiento previo de la obligación fiscal.

Como se dijo anteriormente, la concretización de un hecho imponible mediante la realización en el mundo fáctico de un hecho generador tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria que puede ser sustantiva o formal. Por cuanto hace a éstas últimas comentamos ya que su objeto será un hacer, no hacer o tolerar y cuya existencia generalmente no se encuentra condicionada a la realización de ningún ~~hecho posterior y serán perfectamente exigibles en forma coactiva~~, si es que no se les hubiere dado cabal cumplimiento, en el término que para tal efecto establezcan las leyes respectivas.

Situación diferente ocurre con la obligación tributaria sustantiva, ya que a pesar de haber nacido por la realización de un hecho generador, en virtud de que su objeto consiste en un dar, será necesario cuantificarlo a efecto de crear un estado de certeza respecto a las características y dimensiones de dicha obligación. Así será necesario que se precise la base de la valuación del gravamen, la cuota o tarifa que deba aplicarse al caso concreto, etc., de tal modo que el monto de la prestación de la obligación quede determinada en cantidad líquida.

En materia tributaria dicha cuantificación de la obligación tributaria sustantiva se ha denominado "determinación"; "ascertamiento"; "lançamento" o "liquidación", y la mayoría de los autores lo definen como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos -- coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación" (18) o bien, "el acto administrativo que fija el monto que debe pagar el contribuyente" (19).

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

En efecto y resumiendo, la obligación tributaria nace cuando se realiza un hecho generador coincidente con un hecho imponible. Si la obligación es de carácter formal ésta se deberá cumplir en los términos para ello establecidos, y será exigible coactivamente al vencimiento de dicho término si es que no se hubiere satisfecho.

Si la obligación es de carácter sustantivo será necesario, a efecto de darle íntegro cumplimiento, que se determine en cantidad líquida de tal manera que se conozca su quantum, siendo así que la realización de dicha cuantificación o determinación dará nacimiento al crédito fiscal.

Lo anterior había ya quedado establecido en nuestro anterior Código Fiscal de la Federación cuando señalaba que "el crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida" (20), y aún cuando el actual Código Fiscal de la Federación no señala en forma expresa a la determinación como indispensable para la génesis del crédito fiscal, por su espí

ritu debe inferirse que adopta en este sentido, la solución - que seguía su predecesor, pues en los artículos 4 y 6 señala: "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el -- Estado o sus organismos descentralizados que provengan de con- tribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyen- do los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga - derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los par- ticulares, así como aquellos, a los que las leyes den ese ca- rácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena" (21), "corresponde a los contribuyentes la determinación de - las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en - contrario" (22); de tal manera que podemos concluir que la -- determinación de la obligación fiscal da origen al nacimiento del crédito fiscal, entendiendo por determinación la cuantifi- cación de la obligación tributaria.

La existencia de un crédito fiscal presupone necesaria- ~~mente la existencia de una obligación tributaria, más sin --~~ embargo, la existencia de esta última sólo tendrá como conse- cuencia un crédito fiscal cuando cuyo contenido sea una pres- tación de dar y haya sido previamente determinada.

En virtud de lo anteriormente expuesto, lógico resulta que no puede ser exigible algo que no ha sido previamente de- terminado; en otras palabras no se puede hacer exigible un -- crédito fiscal mientras este no haya nacido y haya transcurri- do el término previsto por la ley a efecto de enterarlo en for- ma espontánea. Lo anterior encuentra, además, su fundamento - en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación al ex- presar que "las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantiza- dos dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el -- procedimiento administrativo de ejecución".

I.4. FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Como quedo ya apuntado, la obligación tributaria en general consiste en un "dar" (sustantiva), pero existen otras obligaciones cuyo objeto es "un hacer", "no hacer" o "tolerar" (obligaciones formales). Así pues, el modo lógico para extinguir las obligaciones fiscales estriba precisamente en cumplir con ellas, pero la ley puede extinguir o autorizar la extinción de las obligaciones tributarias por disposición expresa que se encuentre en ella misma.

De tal modo podemos señalar que el Código Fiscal de la Federación establece como formas de extinción del crédito fiscal (y nótese que por lo tanto no se incluye a las obligaciones de carácter formal) las siguientes: El pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la cancelación.

A) El pago.- "Es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo" (23), éste debe realizarse en el modo, tiempo y lugar prescritos por la ley a fin de que cumpla su propósito esencial, a saber: producir la extinción de la obligación a favor del sujeto pasivo. Al respecto del pago, nuestro Código Fiscal de la Federación señala: "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas" (24). "Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que rija a la fecha en que se causó el -

el impuesto que se traslada o en su defecto en el momento del pago. Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios; los cheques personales no certificados únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el reglamento de este Código" (25).

B) La compensación.- Se produce "cuando dos personas -- reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y -- por su propio derecho" (26). A pesar de que como señala el -- maestro Giuliani Fonrouge es "principio generalmente admitido que, salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas...la -- tendencia de los ordenamientos tributarios modernos se manifiesta en favor de la compensación" (27). En México, esta institución tiene plena operancia como forma extintiva del crédito -- fiscal siendo así que el Código Fiscal de la Federación vigente señala: "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que esten obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios" (28).

C) La condonación.- Es una figura que guarda profundas semejanzas a la remisión del Derecho Civil. Por su naturaleza la condonación de tributos debe ser siempre de carácter general y no a título particular. A través de ella la Administración se encuentra en posibilidad de eximir total o parcialmente del pago de contribuciones y sus accesorios cuando las situaciones económicas del país o parte de él así lo ameriten.

D) La prescripción.- "Es la facultad o el derecho que -- la ley establece a favor del deudor, para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad, de cumplir con su prestación,

o para exigir a la autoridad competente la declaración de que ya no se le puede cobrar en forma coactiva la prestación, -- cuando ha transcurrido el plazo que otorga la ley al acreedor para hacer efectivo su derecho" (29). En materia tributaria - la prescripción de las deudas fiscales es, por propia naturaleza, únicamente extintiva y su fundamento radica en la necesidad de proveer de seguridad y certeza jurídica en aquellas situaciones en que el acreedor se conduce con negligencia o - desinterés en el ejercicio de sus derechos. Al respecto, Margain Manautou señala que "el Derecho Fiscal debe sancionar no solo la negligencia del sujeto activo en vigilar que los causantes cumplan puntualmente con sus obligaciones fiscales, sino también la del sujeto pasivo por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente" (30).

Por último, conveniente es precisar que esta figura se distingue sustancialmente de otra con la que comunmente se le ~~confunde y que se denomina "caducidad"~~. En este punto y por - considerarlo adecuado, nos adherimos plenamente al criterio - del maestro Sergio F. De la Garza, quien sostiene que la prescripción debe ser claramente diferenciada de la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para realizar la - determinación o accertamento de la obligación tributaria, -- correspondiendo esta última a la caducidad que es una institución de carácter propiamente procesal. Así, se "distingue entre la extinción de los créditos fiscales como consecuencia - del transcurso del tiempo y la pérdida, por el mismo motivo, - de las facultades de las autoridades administrativas para determinar la existencia de créditos fiscales" (31).

E) La cancelación.- No constituye un perdón de la deuda, sino simplemente una determinación por parte de la Hacienda Pública de no cobrar un crédito y en consecuencia cancelarlo cuando su cobro resulta incosteable o incobrable por insolvencia del sujeto pasivo o de los responsables solidarios, o por muerte del causante.

No es objeto del presente análisis el estudio de las figuras jurídicas brevemente apuntadas en los párrafos que anteceden, por lo que únicamente queremos hasta aquí dejar asentado que a través de dichas figuras se cumple o se extingue con una obligación jurídico tributaria.

I.5. EL IMPUESTO.

Cuando el objeto de la obligación tributaria sustantiva consista precisamente en una prestación de dinero o en especie que haya sido fijada por la ley, con sus características esenciales de generalidad y obligatoriedad, y cuyo destino sea la solventación de los gastos públicos, nos encontraremos frente a la figura jurídico tributaria denominada "Impuesto".

Así, nuestro Código Fiscal de la Federación de 1967, se ñalaba en su artículo 2º que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

El Código Fiscal de la Federación vigente, incluye a los impuestos dentro de un rubro amplio y general que denomina -- "contribuciones", definiendo a los primeros por exclusión:

"I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la 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 y III de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son substituídas por el Estado en el cumplimiento de las 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. Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación" (32).

Dicho todo lo anterior de otra forma, cuando de la realización de un hecho generador coincidente con un hecho imponible, se de nacimiento a una obligación tributaria sustantiva, cuyo objeto consista en una prestación de dar, ya sea en dinero o en especie, a cargo de una persona física o moral, a fin de destinarla para cubrir los gastos públicos, y no sea por exclusión una aportación de seguridad social o derechos, estaremos entonces frente a los "Impuestos".

Siguiendo las ideas que hemos venido apuntando, podemos desprender de los impuestos, los siguientes elementos: 1° Objeto; 2° Sujetos; 3° Base gravable y 4° Tasa o Cuota.

A) Objeto.- El objeto de impuesto lo constituye precisamente, aquellas situaciones, actos o hechos que han sido considerados por las normas tributarias como determinantes de un gravamen. Son aquellas circunstancias que, como ya antes se comentaba al tratar el hecho imponible, han sido consideradas como índices de la capacidad contributiva de los sujetos que en ellas intervienen.

Es así, pues, que el contenido del presupuesto de hecho es lo que deberá entenderse como objeto de impuesto: aquello que ha sido considerado en hecho imponible, como generador de la obligación tributaria sustantiva.

B) Sujetos.- Cabe remitirnos a los comentarios vertidos anteriormente respecto de los sujetos de la obligación jurídica tributaria, y que al caso, refiriéndolo a los impuestos podemos sintetizar señalando que sujeto pasivo de un impuesto ~~serán aquellas personas físicas o morales que en virtud de haber realizado un hecho generador, hayan dado nacimiento a una obligación tributaria sustantiva cuya prestación será destinada para solventar los gastos públicos.~~

Por otro lado, sujeto activo será, ya la Federación, Estado o Municipio, que se encuentre legítimamente facultado para exigir en su beneficio, el cumplimiento de la obligación tributaria antes referida y que los podemos identificar en las leyes de ingresos respectivas de cada entidad.

C) Base.- Una vez que se ha realizado el hecho generador, es necesario medirlo, graduarlo y cuantificar su significación económica.

De esta manera, la base gravable será aquella parte de

la significación económica del hecho generador que constituya la materia imponible.

Puede ser que la ley tome en consideración una parte o la totalidad de la significación económica del objeto de tributo y de ahí que se tome la denominación de "Base gravable" o "monto imponible".

D) Tasa.- A la base gravable que, como dijimos, será el valor de los actos o actividades que habrán de tomarse en cuenta para la determinación o cuantificación de la obligación, - habrá de aplicársele la tasa porcentual prevista por la ley, - y cuyo resultado nos dará a conocer el quantum del impuesto a pagar o, dicho de otro modo, habremos determinado ya en cantidad líquida la obligación tributaria sustantiva, dando así nacimiento al crédito fiscal.

Es conveniente aclarar que además del tipo de gravamen o tasa porcentual, también existe la "cuota" que es aquella - cantidad que, en dinero o en especie, se generará por cada -- unidad tributaria.

I.6. LA EXENCION TRIBUTARIA.

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

Sin embargo, es conveniente determinar con precisión el alcance y contenido semántico de la palabra, "exención", ya que alrededor de sus repercusiones fiscales, habrá de versar el presente trabajo:

"Efecto de eximir o eximirse. Franquicia, dispensa, privilegio" (33).

"Franquicia, privilegio, liberación, exoneración, dispensa de una obligación" (34).

"Privilegio que exime de una obligación" (35).

"Efecto de eximir o eximirse. Franquicia y libertad que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación" (36).

"Efecto de eximir o eximirse de algún cargo u obligación" (37).

"Efecto de eximir. Libertad para eximirse de obligaciones" (38).

"Efecto de eximir o eximirse. Franquicia y Libertad de que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación" (39).

"Excluir por razones determinadas a quienes de acuerdo con los términos de la ley, alcanza el gravamen" (40).

"Exceptio, onis (de excipio) f. Cic. Sen. Acción de exceptuar, cosa exceptuada, excepción, restricción, reserva" (41).

"Exceptio, onis f; Cic. Excepción, exclusión, limitación, restricción; Razón en defensa del derecho; Petr. condición, pacto" (43).

"Exemptio, onis, f (de eximo) Col. La acción de quitar o sacar fuera; acción de impedir que se comparezca. Exemptione, difficilem proebere, col. ser difícil de quitar" (44).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la revisión fiscal interpuesta en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio de nulidad número 6582/47, afirmó que:

"Las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto" (45).

Para el tratadista Flores Zavala, "la exención es un -- privilegio; es decir, una gracia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de una obligación. Conceder una exención de impuestos significa dispensar del cumplimiento de la obligación de pagarlos" (46).

Por lo que respecta al maestro Margain Manautou, opina que "la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles por razones de equidad, - de conveniencia o de política económica" (47).

Andreozzi, considera que la exención es "un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica" (48) y que constituye una excepción a la regla general de tributación conteniendo algún fundamento de bien público.

Hector Villegas define la figura en estudio como una -- "hipótesis legal neutralizante tributaria" (49).

B) Clasificación.- Corresponde a este apartado el estudio de los principales grupos en que se han clasificado las exenciones de acuerdo con diversos criterios:

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

Sáinz de Bujanda, considera que el poder tributario interno cuya fuente primaria es la Constitución, puede encontrar limitaciones derivadas del Derecho Internacional que afecten de manera directa al régimen interno de exenciones. De esta forma, el poder tributario que en principio es ejercido libremente sin más limitaciones que las impuestas en el propio ordenamiento del cual emana, se ve constreñido a aceptar y dar efectividad a ciertas exenciones de Derecho Internacional, las cuales encuentran su origen en tres fuentes:

- 1º) Los principios generales o las costumbres generales del Derecho Internacional.
- 2º) Los Tratados Internacionales.
- 3º) La norma de reciprocidad.

Toda vez que la existencia de un Derecho Internacional Tributario común es muy discutible, la doctrina ha sido firme en considerar que los principios generales y las costumbres generales en materia fiscal no producen, con certidumbre, un régimen obligatorio para todos los Estados. "Por ello, es difícil admitir como se pretende, la existencia de exenciones tributarias que, dentro de cada ordenamiento estatal, hayan -

de reconocerse en favor de determinados hechos o personas por imperativo de una normativa internacional común" (50). Situación diferente se presenta por lo que hace a las exenciones - establecidas a través de Convenios Internacionales. En éstas, lo mismo que cuando resultan como consecuencia de una norma - de reciprocidad internacional, es claro que los Estados pueden obligarse válidamente a reconocer ciertas exenciones o, - por el contrario, a no establecerlas, limitando con ello sus facultades impositivas.

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

Pérez de Ayala señala que "cuando la exención se concede intuitu personae, es decir, en atención a determinados méritos o características de la persona, será subjetiva. Por el contrario, si se concede atendiendo a la específica naturaleza o características de la operación gravada, entonces será - objetiva" (51)

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

4) *Totales o Parciales.*- Según que se concedan liberando al deudor de la totalidad de la obligación o, simplemente reduciendo su cuantía por razón del objeto gravado o de la persona obligada al pago.

5) *Absolutas y Relativas.*- Para el tributarista Emilio

Margain Manautou, son absolutas las que "eximen al causante de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias. En cambio, las exenciones relativas son las que eximen al causante de la obligación principal, pero no de las secundarias" (52).

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

7) Económicas.- "Son las que se establecen con el fin - de auxiliar el desarrollo económico del país o entidades federa^{ti}vas" (53).

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

9) Condicionales o Absolutas.- Según que se hallen sometidas o no a determinados hechos o circunstancias.

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

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

gra el objeto de dicha obligación nacida con anterioridad.

Nosotros creemos que la exención constituye lo que en materia del derecho común se denomina "remisión de la deuda", entendida esta en los términos del artículo 2209 del Código Civil para el Distrito Federal, y en el cual se dispone que "cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe".

Como es de sabido derecho, el Derecho Tributario ha tomado en su mayoría figuras jurídicas pertenecientes al derecho común, y que al entrar en su campo las ha dotado de características propias del fenómeno tributario.

Con base en la anterior consideración, no sería irracional afirmar que la figura jurídica denominada "remisión de la deuda" al entrar al campo del Derecho Fiscal, ha tomado el nombre de condonación o de exención, según el momento en que se produzca.

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

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

No debemos de confundir, por tanto, dicha figura con la institución denominada "no sujeción", por la cual se delimita el alcance y contenido del hecho imponible.

La exención presupone el nacimiento de la obligación -- tributaria, y por tanto la génesis del deber de realizar la - prestación tributaria a cargo del sujeto pasivo, sin embargo por disposición especial la propia ley dispensa de su pago, - impidiendo que se provoque el nacimiento del crédito fiscal y por tanto su exigibilidad, en virtud de que tiene lugar una - circunstancia neutralizante de los efectos del hecho generador - norma de exención - que se traducen en una liberación, pre- cisamente, del cumplimiento de esos deberes.

En la no sujeción, por el contrario, el sujeto no llega a configurar el hecho imponible y por tanto no nace la obliga- ción tributaria misma, ya que para que esto ocurra es neces- ario que el hecho realizado por el sujeto, alcance a configurar un hecho generador coincidente del hecho imponible. En esta - figura, no existe liberación o perdón de deberes, dado que pa- ra que esto ocurra, es obvio que previamente han debido nacer, circunstancia que no llega a producirse.

Lo anterior significa que la no sujeción se verifica -- cuando el legislador determina expresamente en la ley el alcan- ce del hecho imponible, así como los términos o conceptos uti- lizados para su elaboración. De ésta manera se habrá de deli- mitar en forma negativa a aquellas personas que en principio podrían llegarse a considerar como incluidas en el hecho impo- nible, pero sin embargo se clarifica que el hecho imponible - no incluye, por ser esa la intención de los legisladores, a - dichas personas.

Es, pues, una declaración en la que el legislador seña-

lar en forma expresa que determinados sujetos o personas no se encuadran en las contempladas por el hecho imponible.

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

Lo anterior ha sido sostenido así por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien en una ejecutoria señaló: --- "Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligado al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esta obligación, deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de -- causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicias" (54).

Concluyendo, debemos afirmar que con la "exención" se remite una deuda, liberando de tal modo a la persona del cumplimiento de una obligación a su cargo; en la "no sujeción" se determina expresamente y en forma negativa a aquellas personas que no comprende o incluye el hecho imponible y, por -- último, la "no causación" representa a todas aquellas situa--

ciones, actos o personas que de ningún modo han sido objeto - de tributo y por lo tanto no hay coincidencia con el hecho imponible, o como se denomina en el Derecho Penal, nos encontramos ante un caso de atipicidad.

CITAS CAPITULO I.

- (1) Artículo 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- (2) Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- (3) Jarach, Dino. "El Hecho Imponible". Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, Argentina 1943. Pág. 73.
- (4) Artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- (5) De la Garza, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano". 9a. Ed. Editorial Porrúa, México 1979. Pág. 146.
- (6) Ripert Georges y Boulanger Jean. "Tratado de Derecho Civil". Trad. por Delia García Daireaux. Ed. La Ley. Buenos Aires, Argentina. 1964. Tomo IV. Págs. 24 y 26.
- (7) Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". 3a. Ed. Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, México 1973. Pág. 305.
- (8) Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 9a. Ed. Editorial Porrúa, México 1967. Págs. 126 y 127.

- (9) Araújo Falcao, Amilcar de. "El Hecho Generador de la Obligación Tributaria". Trad. Esp. por - Giuliani Fonrouge Carlos del original en portugués Fato Gegador da Obrigacao Tributaria. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina 1964.- Pág. 5.
- (10) Citado por De la Garza, Sergio F. Op. Cit. -- Pág. 392.
- (11) De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 395.
- (12) Artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- (13) Tomado de De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 458.
- (14) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 304.
- (15) Tomado de De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 433.
- (16) Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación vigente.
- (17) Pugliese, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero". 2a. Ed. Editorial Porrúa, México -- 1976. Pág. 253.
- (18) Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero". 2a. Ed. Editorial Depalma. Buenos Aires,- Argentina 1970. Vol I. Pág. 481.

- (19) Araújo Falcao, Almicar de. Op. Cit. Pág. 71.
- (20) Artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1967.
- (21) Artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, vigente.
- (22) Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, vigente.
- (23) De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 579.
- (24) Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, vigente.
- (25) Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, vigente.
- (26) Artículo 2185 del Código Civil para el Distrito Federal, vigente.
- (27) Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Págs. -- 559 y 560.
- (28) Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, vigente.
- (29) Gutiérrez y Gonzalez, Ernesto. "Derecho de las Obligaciones". 5a. Ed. Editorial José Ma. Caji ca Jr., S.A., México 1974. Pág. 798.
- (30) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 331.

- (31) Tomado de De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Págs. 611, 612 y 613.
- (32) Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, vigente.
- (33) "Diccionario Porrúa de la Lengua Española". 8a. Ed. Editorial Porrúa, S.A., México 1975. Pág.- 315.
- (34) "Diccionario de Sinónimos y Contrarios". Editorial Varazen, S.A., México 1971. Pág. 176.
- (35) "Pequeño Larousse". Ed. Noguer. Barcelona, España 1975. Pág. 390.
- (36) "Diccionario Enciclopédico Abreviado". 6a. Ed. Editorial Espasa-Calpe, S.A., Tomo III. Madrid, España 1954. Pág. 1128.
- (37) "Diccionario Ideológico de la Lengua Española". Editorial Gustavo Gili. España 1954. Pág. 477.
- (38) "Diccionario Enciclopédico de la Lengua Castellana". 2a. Ed. Editorial Codex S.A., México - 1960. Tomo I. Pág. 529.
- (39) "Diccionario de la Lengua Española". Editorial Publicaciones Herrerías, S.A., México 1942. -- Pág. 576.
- (40) "Enciclopedia Jurídica Omeba". Editorial Bibliográfica Argentina. Tomo XI. Argentina 1960. -- Pág. 498.

- (41) "Diccionario Latino Español". 4a. Ed. Editorial Ramón Sopena, S.A., España 1950. Pág. 435.
- (42) "Diccionario Latino Español". (Valbuena Reformado) 4a. Ed. París 1855. Pág. 715.
- (43) "Nuevo Diccionario Latino Español Etimológico". 26a. Ed. Madrid, España 1952. Pág. 347.
- (44) "Nuevo Diccionario Latino-Español Estimológico". 26a. Ed. por D. Raymundo de Miguel y el Marqués de Morante. Madrid, España 1952. Pág. 350.
- (45) Citado por Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 314.
- (46) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 168.
- (47) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 47.
- (48) Andreozzi, Manuel. "Derecho Tributario Argentino". Buenos Aires, Argentina 1951. Pág. 205.
- (49) Villegas, Hector. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". 2a. Ed. Editorial De palma, Buenos Aires, Argentina. Pág. 252.
- (50) Sáinz de Bujanda, Fernando. "Teoría Jurídica - de la Exención Tributaria". Informe redactado para el Coloquio sobre Exenciones, Subvenciones y otros Estímulos Fiscales. XI Semana de Estudios de Derecho Financiero. 1963. Pág. 442.

- (51) Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio.
"Curso de Derecho Tributario". Editoriales de
Derecho Reunidas S.A., Madrid, España 1975. --
Vol I. Pág. 248.
- (52) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 316.
- (53) Idem. Pág. 317.
- (54) Semanario Judicial de la Federación, V época.
Tomo CI, Pág. 1285 y, VI época, Vol. CXXXVIII,
2a. Parte. Pág. 25, RF 218/62, Seguros de México
Bancomer, S.A., 27-IX-67.

CAPITULO SEGUNDO.- ASPECTOS CONSTITUCIONALES.

II.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

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

A) Principio de Legalidad.- Este principio podría consagrarse en un aforismo similar a otro clásico del Derecho Penal y se ha enunciado como "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE", con el cual se significa que no debe existir un tributo sin ley.

Dicho lo anterior de otra forma, todo tributo debe estar establecido mediante una ley, lo cual garantiza la participación representativa del pueblo en su imposición, de tal modo que quede fehacientemente establecido el tributo con todos los elementos ya antes comentados, como lo son, el hecho imponible, los sujetos, la base gravable, la tasa o cuota aplicable, etc.

El maestro Dino Jarach, opina que "la base historico-constitucional del principio, es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea de la ley; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer" (1).

En nuestro derecho, dicho principio se consagra en el artículo 31 fracción IV constitucional, al determinar que la obligación tributaria deberá ser satisfecha o cumplida por quienes la tengan a su cargo, en la forma en que dispongan las leyes.

Por otro lado, si el pueblo ejerce su soberanía mediante los Poderes de la Unión, tal y como se dijo anteriormente, y uno de ellos, el Legislativo, ha sido el único facultado para imponer las contribuciones que se determinen necesarias, y además se ha establecido que toda resolución que emane de dicho poder tendrá el carácter de ley o decreto, válidamente podemos concluir que no existirá ningún tributo sino mediante la expedición de una ley formal y materialmente legislativa, salvo alguna excepción establecida también por mandato constitucional respecto del Poder Ejecutivo en materia de operaciones relativas al comercio exterior. Cabe aclarar sin embargo, que la garantía individual contenida en el segundo párrafo del artículo 14 del ordenamiento que hemos venido invocando, concede a los particulares el beneficio de dicho principio de legalidad, y por lo tanto obliga a las autoridades a respetarla, con lo cual se reafirma el principio que hemos venido comentando. Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido dicho principio de la siguiente manera:

"El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentada en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante

el período que la misma abarca. Por otra parte examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado esta encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, esten consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante.

"Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no esten previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles" (2).

Como se puede apreciar, dicho criterio, por cierto ma--
gistralmente expuesto, contiene los postulados básicos del --
principio de legalidad y mismo que a lo largo del presente --
trabajo hemos procurado hacer referencia, aún cuando no se se
ñale en forma expresa.

En perfecta comunión con el citado criterio jurispruden--
cial, el maestro Burgoa, sostiene que el principio de legali--
dad se encuentra garantizado y "corroborado por la garantía -
de fundamentación legal que instituye el artículo 16 de la --
Ley Suprema, ya que la fijación y cobro de un impuesto en ca--
da caso concreto implica un acto de molestia que afecta al go--
bernado, acto que ineludiblemente debe observar la citada ga--
rantía" (3).

Por otra parte, ya adelantábamos que dicho principio de
legalidad sufre una excepción, por haberlo considerado así con
veniente el pueblo, contenida en el artículo 131, párrafo se-
gundo, por supuesto de la Constitución nuestra, al establecer
se que "el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de -
la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de --
las tarifas de exportación e importación, expedidas por el --
propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir
y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el --
tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime
urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía -
del país, la estabilidad de la producción nacional, o de rea-
lizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El pro-
pio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de
cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho -
de la facultad concedida".

Lo anterior constituye por tanto, un acto materialmente

legislativo pero formalmente ejecutivo, con lo cual no se vio la el principio de legalidad, ya que como lo hemos venido afirmando, los principios constitucionales deben analizarse no --aisladamente, sino correlacionándolos con todos los otros que conforman dicho ordenamiento.

Sería absurdo que el Congreso hiciera uso de las facultades que el pueblo le ha conferido, para ejercer su soberanía, y sin embargo no observara las garantías individuales que dicho pueblo se ha reservado.

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

Ya antes comentamos, y conveniente es reafirmar que la actividad recaudatoria de las autoridades no constituyen potestad tributaria, puesto que en dicha actividad no debe participar o incluir de ningún modo el poder de imperio del Estado; sus actos estarán motivados no por un poder sino por una ley que los obligue a ejecutarlos en los términos y condiciones que en ella misma se señalen.

Antes de concluir el estudio de este apartado, es importante señalar que el principio de legalidad debe ser observado, también, dentro de aquellos países en los que su Ley Fundamental, autorice a establecer legítimamente la figura de la exención: "La necesidad de ley para el establecimiento de --- exenciones deriva, en todo caso, del propio principio de legalidad tributaria. Formulada constitucionalmente la 'reserva de ley' para el establecimiento del tributo, esa reserva se - extiende inevitablemente - salvo que otra cosa se dijera expresamente en el propio texto constitucional - a las exenciones" (4).

B) Principio de Justicia.- No siendo nuestra intención el abordar conceptos que pueden contener un profundo significado filosófico o un matiz propio de la axiología, corresponde analizar que el principio de justicia es un principio rector que debe ser observado en el fenómeno impositivo. Concretamente habíamos ya antes hecho referencia a que la carga tributaria debe de soportarse en proporción directa a la capacidad contributiva, pero además el sacrificio para cumplirla debe revestir la misma fuerza que impacta.

Así nos encontramos frente al principio de proporcionalidad el cual representa un elemento meramente objetivo puesto que la medida de la obligación tributaria será determinada por la capacidad que objetivamente demuestre el sujeto para contribuir.

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

La conjunción de dichos elementos o principios tienen como engendro, uno distinto: El principio de justicia.

A este respecto, el maestro Flores Zavala con gran razón expone: "Creemos que no es posible... sino interpretar la expresión 'proporcional y equitativa' como significando justicia; lo que el Constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857, artículo 36 que dice: -- 'Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y los justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la

Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes'. -- Este artículo con la única modificación de suprimir la palabra 'justos' anterior a 'intereses', fue aprobado en sesión de 26 de agosto de 1855, y seguramente la Comisión de estilo, lo dividió en dos fracciones que es como aparece en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a 'los gastos públicos como fracción II; por reforma de 10 de junio de 1898, como fracción III, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero con la misma redacción" (5).

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

Debemos comentar que la generalidad y uniformidad que podrían integrar un principio distinto que sería el de "igualdad jurídica", son características inherentes a la ley y por tanto se encuentran comprendidos o asegurados ya con la observancia del principio de legalidad, que ya hemos ampliamente comentado. Sin embargo, conviene recordar que, el artículo 13 de la Constitución estatuye que "nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales sepeciales", garantizando así el principio de igualdad. Y al efecto cabe comentar que las leyes especiales son constitucionalmente permitidas, pues to que contienen aspectos generales, abstractos e impersonales, no así las leyes privativas que no gozan de dichas características.

"La jurisprudencia de la Suprema Corte ha definido con claridad la idea de 'ley privativa', a que se refiere el artí

culo 13 constitucional, al establecer que: Es de carácter -- constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deban contener una disposición que no - desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen a todos los casos idénticos al que previenen, en cuanto no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres, va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja de ser una disposición - legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional" (6).

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

"Que el impuesto sea general, significa que comprenda - a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (7) "...no -- significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún im-- puesto. 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" (8).

La uniformidad como parte del principio de igualdad no puede significar "simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídica tributaria nacida de la ley todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos" (9), sino que su propia definición entraña, como dice Jhon Stuart Mill en su teoría del sacrificio: "Que si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación; -- por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta" (10).

C) Principio de Seguridad Jurídica.- Corresponde a este principio normas de validez universal: La supresión de los actos arbitrarios, y por tanto intempestivos, irreflexivos y violatorios de la integridad humana, con lo cual se pone de manifiesto una de las debilidades de todo ser humano como lo es la inseguridad.

Lo contrario a la inseguridad lo representa la seguridad o certidumbre del qué, cómo, cuándo, quién, además de que conocidos o resueltas dichas interrogantes se garanticen que así y no de otra forma, se habrán de suceder.

La seguridad jurídica implica, pues, "el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias -- previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole

le en la esfera del gobernado, integrada por el sumum de sus derechos subjetivos" (11).

De manera esquemática podemos decir que el derecho a la seguridad se sustenta en la actualización y validez de los si guientes derechos, a saber:

"1°. El derecho a que todos los órganos del Estado actú en conforme a un orden jurídico de normas preestablecidas, -- que no pueden ser arbitrariamente interpretadas ni alteradas. 2°. El dercho a que la legislación ordinaria respete, en la - normativa reguladora de cada sector de la vida social, las di rectrices que señalan las leyes fundamentales. 3°. El derecho a que la Administración ajuste su actividad no sólo a lo previsto en las normas jurídicas del ordenamiento, sino a los fi nes cardinales de su propia actuación. 4°. El derecho a que - prevalezca la ley en toda actuación pública o privada, con la consiguiente ~~facultad para impetrar la intervención~~ resolutive de los órganos jurisdiccionales a todo conflicto posible"- (12).

La seguridad jurídica deberá por tanto, garantizar que la autoridad habrá de comportarse conforme a lo prescrito por la ley, desconociendo así todas aquellas vías que no sean ins titucionales como lo son las interpretaciones acomodaticias, - los cambios o alteraciones, etc., con lo cual se desconoce la incertidumbre y por tanto se realiza la seguridad.

Además, implica que se den debida publicidad a los orde namientos tributarios a efecto de que sus destinatarios esten en posibilidad físicas y jurídicas de conocerlas con toda opor tunidad.

En el campo tributario el principio de la seguridad jurídica conduce a otro que doctrinalmente se le conoce como de "certidumbre". Este último ha sido reconocido universalmente, y los autores ven en Adam Smith su principal expositor: "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre" (13).

Así pues, el principio de certidumbre implica como dice el maestro Margain Manautou, "que todo impuesto debe poseer -fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Pública" (14).

Como someramente hemos visto, la seguridad jurídica debe establecer un estado de certidumbre sin límite por cuanto toca tanto a la actividad impositiva como recaudadora, de tal modo que los principios antes analizados no se vean neutralizados y queden únicamente como letra muerta. Podemos afirmar que la seguridad jurídica es el corolario o el candado jurídic

co tributario que garantiza la observancia y respeto de los - mandatos constitucionales.

Una vez que hemos entrado a la figura jurídica denominada "exención" dentro de la teoría general de la tributación, - y hemos visto someramente los principios jurídicos que deben animar la materia impositiva, toca ahora analizar a la luz de lo anteriormente visto, las disposiciones constitucionales referentes a la exención.

II.2. DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES.

Hemos dicho que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituye, en principio, la Ley Suprema de nuestro país. Conveniente es recordar que nuestra Constitución se encuentra integrada por dos partes fundamentales: -

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

No se trata de dos elementos que funcionan uno independientemente del otro sino que su conjunción integra uno a otro: Un ordenamiento jurídico máximo cuyas normas deben ser entendidas, interpretadas y analizadas no como regulaciones autónomas sino como disposiciones correlacionadas unas con otras y articuladas de tal modo que una en ausencia de las otras no representan significación alguna.

Conveniente es citar únicamente los fundamentos que ya se han venido analizando respecto de la tributación y para -- cuyo estudio nos remitimos al capítulo que antecede.

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

Además se contienen los principios de legalidad y de justicia previamente analizados, así como el de seguridad jurídica que les es inherente.

En efecto el artículo en cuestión dispone:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

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

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

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

.....

XXIX.- Para establecer contribuciones:

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

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las Legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

.....

XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias

sarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión".

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

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

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

En materia de prohibiciones, el artículo 117 fracciones IV, V, VI y VII, se las establece a las entidades federativas, en forma absoluta las siguientes:

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

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

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

VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o -

derechos cuya exacción se efectúe por aduanas - locales, requiera inspección o registro de bul--tos o exija documentación que acompañe la mer--cancía;

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o dispo--siciones fiscales que importen diferencias de impues--tos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre - producciones similares de distinta procedencia".

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

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

I.- Establecer derechos de tonelaje; ni otro algu--no de puertos, ni imponer contribuciones o dere--chos sobre importaciones o exportaciones".

Por último y también respecto de potestad tributaria en--contramos disposición expresa en la Constitución, por la cual los Municipios carecen absolutamente de dicha facultad, tal y como lo preceptúa la fracción II del artículo 115:

"Artículo 115.- Los Estados adoptarán, para su - régimen interior, la forma de gobierno república--no, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización

política y administrativa el Municipio Libre, --
conforme a las bases siguientes:

II.- Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las Legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales".

Visto todo lo anterior solo quedaría citar la potestad tributaria delegada de que puede gozar el Poder Ejecutivo, -- contenida en el artículo 131, para lo cual nos remitimos a la cita y comentarios que anteriormente de él hemos ya efectuado.

Todo lo anterior sirve pues, de apoyo y fundamento para el ejercicio de la potestad tributaria, habiendo ya determinado que su ejercicio culmina en el momento de expedirse una -- ley o decreto de carácter impositivo y cuya aplicación da origen a las relaciones jurídico tributarias que para los efectos del presente trabajo hemos ya analizado.

Hemos también definido la figura jurídica de la exención, por lo que corresponde ahora analizar una disposición de carácter constitucional respecto de esta figura contenida en el artículo 28 de nuestra Constitución Política de los Estados - Unidos Mexicanos, encuadrada dentro del título primero, capítulo primero, correspondiente a las garantías individuales.

El artículo 28 establece respecto de la exención lo siguiente:

"Artículo 28.- En los Estados Unidos Mexicanos -
no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase;

ni exención de impuestos;"

Y más adelante en su segundo párrafo sentencia que:

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

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

Al respecto el maestro Flores Zavala señala que "al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aún cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad de los impuestos que forma parte del de justicia, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución (artículo 31 fracción IV). Así, pues, debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos la exención de impuestos" (15).

Si embargo, el tratadista Gabino Fraga opina que "es in dudable que cuando por vía de disposición general se eximen capitales que están abajo de cierto mínimo, en el cual empieza a cobrarse el impuesto, no se viola la prohibición consti tucional, pues en dicho caso no se concede una protección individual que venga a romper la igualdad entre los particulares ni a obstruir el libre juego de las leyes económicas sobre la concurrencia. En dicho caso, la exención tiene un cará cter de generalidad que hacen que gocen de ella todos aquellos

que reunan las condiciones legales. De aquí se desprende que lo que la Constitución prohíbe es la exención para un caso individual, es decir, que se sustraiga un caso particular de una regla general creada de antemano. En tal ocurrencia, sí existe una verdadera desigualdad entre los sujetos del impuesto, se crea una protección en favor del individuo y se le coloca en una situación de superioridad en la lucha económica" (16).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que "la prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer los 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" (17).

En el mismo sentido ha señalado, pues, que la exención es inconstitucional o violatoria de las garantías fundamentales, cuando se establezcan favoreciendo a una o varias personas sin observar los requisitos de abstracta, general e impersonal. Así ha establecido que "la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio en su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general" (18).

El maestro Hugo B. Margain considera que "el artículo 28 constitucional prohíbe las exenciones de impuestos. Sin embargo, las leyes fiscales que las conceden como un incentivo a las industrias nuevas, fundamentales o necesarias al desarro-

llo económico de México, no cotravienen el artículo 28, supuesto que no las establecen en beneficio de algún causante en particular, sino de todos aquellos que se encuentren en la misma situación general" (19).

Sergio Francisco de la Garza al respecto considera que dichas exenciones son constitucionales "pues el espíritu del Constituyente fué indudablemente prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos, que introducían desigualdades en los ciudadanos, pero no prohíbe proteger a aquellas industrias que realizan un esfuerzo para lograr el desarrollo económico del país, en el que todos tenemos interés y del que todos los ciudadanos derivamos beneficios indirectos" (20).

Emilio Margain Manautou considera que "el citado artículo 28 constitucional, se encuentra comprendido dentro de los preceptos que señalan las garantías individuales, las que al ser violadas en perjuicio de un particular pueden dar origen al juicio de amparo. Por consiguiente, una exención será violatoria de las garantías individuales, cuando el legislador - la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal" (21).

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

Por lo que respecta a la Constitución Política Mexicana de 1857, debemos comentar que el artículo 28 únicamente señalaba que "no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase, ni prohibiciones a título de protección a la industria. Exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos y a los privilegios que, por tiempo limitado, conceda la ley a los inventores o perfeccionadores de alguna mejora".

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

"Las exenciones de derechos que concedan (los Estados) serán generales, no pudiendo decretarlas en favor de los productos de determinada procedencia" (22).

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

Se puede apreciar, por tanto, que históricamente no encontramos ningún texto que nos indique la forma o tipo de exención que prohíbe nuestra actual Constitución, y por lo tanto debemos considerar que el Constituyente de 1917 en su artículo 28 estableció, como lo afirma el maestro Ignacio Burgoa -- "otra medida constitucional para garantizar la libre concurrencia" de tal modo que "ésta medida (la prohibición de exención de impuestos) es una consecuencia lógica que se deriva de la naturaleza jurídica de los impuestos. Estos son relativamente generales, es decir, creados, modificados o suprimidos

por una ley en sentido material, o sea por un acto jurídico - productor, modificativo o extensivo de situaciones de derecho abstractas e impersonales. Por ende, un impuesto solo puede ser creado, modificado o suprimido mediante una ley, tanto en el sentido material del concepto (expresado en los términos - ya expuestos), como en el formal, es decir, como acto emanado de la actividad normal y fundamental del Poder Legislativo, atento a lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 de la Constitución" (23).

No obstante lo anterior, consideramos que la prohibición que contiene nuestra Ley Fundamental es suficientemente clara y categórica por lo que no admite interpretaciones de ninguna clase, máxime si se observa que al ser reformada la Constitución e introducirse la prohibición a la exención de impuestos, se suprimió la facultad de los Estados para conceder exenciones de derechos; supresión que deriva de la reforma del artículo 124 de nuestra Carta Magna.

Hemos visto ya que los renombrados maestros antes citados, así como nuestro supremo tribunal otorgan a la prohibición de la exención de impuestos una serie de modalidades e interpretaciones que consideramos se encuentran animadas en un afán de romper la rígida prohibición constitucional, a fin de adecuar nuestro máximo ordenamiento a la realidad social del país. Toca ahora señalar el soporte teórico de nuestras afirmaciones.

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

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

"La necesidad de ley para el establecimiento de exenciones deriva, en todo caso, del propio principio de legalidad tributaria. Formulada constitucionalmente la 'reserva de ley' para el establecimiento del tributo, esa 'reserva' se extiende inevitablemente - salvo que otra cosa se dijera en el propio texto constitucional - a las exenciones" (24).

De lo anterior resulta claro que cuando se concedieran "exenciones" en favor de personas determinadas o individualmente consideradas, no solamente se estaría vulnerando el principio de generalidad y por ende la garantía consagrada por el artículo 13 de nuestra Constitución, sino que ni si quiera cabría, en estricto derecho, hablar de exenciones, ya que en estos casos se estaría ante el supuesto de privilegios fiscales de carácter privativo más que de exenciones, y a ellos -

debe dárseles un tratamiento jurídico distinto.

Asimismo, no puede tenerse como fundamento para sostener que la prohibición constitucional es relativa; el señalar como lo hacen algunos autores, que la capacidad para crear exención deriva del supuesto de la potestad tributaria, "ya que existe un principio de derecho que expresa que quien puede lo más puede lo menos" y que como el artículo 28 constitucional, se encuentra comprendido dentro de los preceptos que señalan las garantías individuales ...mientras una exención se establezca con carácter de general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado artículo " (25), ya que de admitirse este criterio caeríamos en el absurdo de considerar que el poder o potestad tributaria se despliega en sentido negativo como poder de exención, lo cual es totalmente falso.

Un órgano investido de potestad tributaria más no de poder de exención podrá, en efecto, imponer o no tributos, sin embargo no podrá liberar por medio de la exención de los ya previamente impuestos y respecto de los cuales, ha debido nacer la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, por lo que si este órgano desea desgravar a ciertos sujetos o hechos deberá hacerlo mediante otras técnicas desgravatorias jurídicas y económicas distintas de la exención como pueden ser, la no imposición a través de la correcta delimitación del hecho imponible, el empleo de subsidios o estímulos fiscales, etc., pero nunca, cuando así se lo prohíba su Constitución - y éste es el caso de México -, por vía de la exención.

De lo anterior desprendemos que la prohibición constitucional a la exención de impuestos es absoluta, sin embargo somos realistas y consideramos que los argumentos vertidos tan-

to por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como por -- los grandes tributaristas antes citados, corresponden a una - realidad que anima las disposiciones constitucionales en el - orden tributario. Así, en efecto, deben pagar impuestos las - personas en proporción a su capacidad para hacerlo y además igualando el sacrificio para llevar a cabo dichas aportaciones. De igual modo, es perfectamente entendible que el pueblo ejerciendo su soberanía mediante los Poderes de la Unión determi- ne alentar una rama industrial o evite imponer contribuciones a aquellos que no tienen capacidad alguna para aportarlas, en dicho sentido consagró, por ejemplo, en la fracción VIII del artículo 123 que "el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento", sentencia que se encuentra en una norma de carácter supremo y cuya validez y respeto debe de ser inobjetable.

Lo anterior naturalmente tiene como inspiración la esencia del salario mínimo y por lo tanto la incapacidad contributiva, precepto que sin embargo sufre un menoscabo puesto que dicha disposición se hizo nugatoria con los impuestos llamados "indirectos" y cuyo estudio bien podría abarcar todo un tratado en dicha materia; pero sin embargo nadie pone en duda la concordancia de dicha disposición con las otras contenidas en la Constitución en materia tributaria.

De igual modo hemos afirmado que la prohibición constitucional de la exención de impuestos está referida precisamente a no dispensar a personas, independientemente de su número, de la obligación de contribuir. Sin embargo es facultad del pueblo, porque éste es soberano, el decidir, tomando en consideración las condiciones de una situación o personas, el que no soporte una carga tributaria valorando la acción que en la vida nacional pueden desarrollar. Así, encaminando los pasos

del pueblo al bien común, este está facultado para otorgar -- premios o estímulos a una actividad o personas en razón a su participación fundamental en la vida nacional, o bien considerar que no es conveniente gravar determinadas situaciones, actos o personas en virtud de las condiciones de reconocimiento universal por las que atravieza el ser humano.

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

Sin embargo, si bien es cierto que las interpretaciones a la disposición constitucional que se comenta, son perfectamente válidas en cuanto al ánimo que las inspira, también es cierto que contravienen formalmente dicha disposición constitucional con lo cual se viola arteramente el principio de seguridad jurídica ya que ¿que seguridad jurídica puede otorgar una garantía o disposición contenida en nuestro máximo ordenamiento, que sin embargo se encuentra sujeta a interpretaciones, y más que eso, justificaciones como lo veremos más adelante, por parte del máximo tribunal de nuestro país?.

Efectivamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe desentrañar el sentimiento del legislador al interpretar la prohibición constitucional objeto del presente, sin embargo lo que es absoluto no es relativo y por lo tanto resulta - criticable y demostrativo de ignorancia jurídica el volver relativo lo que ya antes se declaró como una prohibición absoluta.

Hemos ya apuntado algunas figuras jurídicas fundamentales de la teoría general de la tributación. Se ha afirmado -- hasta el cansancio y es de reconocimiento universal que el hecho imponible debe contener situaciones, actos o hechos que sean índices económicos de capacidad contributiva, y será por tanto ahí la verdadera labor del legislador al elaborar cuidadosamente la estructura y contenido del hecho imponible, de tal modo que grabe lo que se quiera grabar y no se incluya de modo alguno aquello que no sea su ánimo, tomando en consideración los sentimientos, principios y condiciones de que ya hemos hablado.

Con una correcta elaboración del hecho imponible o precepto de hecho podremos garantizar no solo la realización de los fines u objetivos del pueblo, sino que además lograremos la realización de un principio fundamental que es la seguridad jurídica, ya que ~~en virtud de haberse observado fielmente~~ los principios constitucionales, no habrá necesidad de hacer interpretaciones dudosas y contrarias a los mandatos claros y absolutos de nuestra Constitución, respetando así el principio de la fundamentalidad y de la supremacía de la Constitución.

La Constitución no tiene límites en cuanto a los destinatarios a los que esta dirigida. La Constitución va para todos los miembros integrantes de la República de los Estados Unidos Mexicanos, incluyendo además a los extranjeros que se internen en nuestro territorio nacional.

Dicha postura la fundamentamos además, en las opiniones enunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en que mediante su jurisprudencia, inicialmente sostuvo con valor innegable el correcto alcance de la prohibición constitu-

cional, en términos absolutos: No habrá exención de impuestos lisa y llanamente, sin discusión.

"Exención de Impuestos.- El artículo 28 constitucional prohíbe que en los Estados Unidos Mexicanos haya exención de impuestos. Bajo la vigencia de la Constitución de 1857, los Estados pudieron dictar disposiciones que exceptuaran de impuestos a quienes cumplieran con determinados requisitos, pero desde el momento en que la nueva Constitución abolió toda exención de impuestos, deben -- considerarse anuladas todas las prerrogativas en tal sentido, concedidas con anterioridad a la vigencia de la Constitución" (26).

"Exención de Impuestos.- El artículo 28 constitucional prohíbe que en los Estados Unidos Mexicanos haya exención de impuestos, por tanto, aún - cuando con anterioridad a la vigencia de la Constitución se gozara de tal prerrogativa, ésta de- sapareció al entrar en vigor la Constitución" -- (27).

"Exención de Impuestos.- Todos los contratos que se habían celebrado con anterioridad a la vigencia de la Constitución y por los cuales se otorgaban concesiones y exenciones de impuestos, que deron derogados, toda vez que se oponían a la -- nueva organización aceptada por la Carta Funda-- mental en vigor. Los términos del artículo 28 -- constitucional revelan que la prohibición que se ñala es absoluta, sin discusión ni límite, ya que se refieren las exenciones a hechos presentes, -

pasados y futuros; y así lo ha aceptado la Suprema Corte en varias ejecutorias" (28)

"Exención de Impuestos.- El artículo 28 constitucional preceptúa que en los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos. Los términos del artículo 28 constitucional revelan que la prohibición que señala, es absoluta, sin distinción - ni límite, ya se refieran las exenciones a hechos pasados, presentes o futuros; y así lo ha aceptado la Suprema Corte, en varias ejecutorias.

El artículo 28 constitucional en la parte que prohíbe la exención, no priva a nadie de un derecho que no puede ser adquirido, aún tratándose de -- franquicias anteriores a su expedición" (29).

~~"Exención de Impuestos.- Todos los contratos que se habían celebrado con anterioridad a la vigencia de la Constitución y por los cuales se otorgaban concesiones y exenciones de impuestos, que daron derogados, toda vez que se ponían a la -- nueva organización, aceptada por la Carta Fundamental en vigor" (30).~~

"Exención de Contribuciones.- La Corte ha establecido que el artículo 28 de la Constitución en la parte que prohíbe la exención de impuestos, - no priva a nadie de un derecho que no puede ser reconocido, aún tratándose de franquicias anteriores a la misma Constitución" (31).

Sin embargo posteriormente vacila y rectifica su posición al sentar jurisprudencia en el sentido de que "la prohibición

que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer los intereses de determinada persona, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico - se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen un carácter general" (32).

Además, observamos como estas interpretaciones han dado pie a que se caiga en situaciones jurídicas tales como la teoría de la compensación, tomadas de la doctrina y jurisprudencia americanas, y que son totalmente inaplicables en nuestro sistema jurídico, pero que llegan a ser admitidas y defendidas inicialmente por nuestro máximo tribunal que no tuvo reserva alguna en declarar mediante jurisprudencia firme que "la exención de impuestos supone la concesión gratuita; pero no puede decirse que se exige a alguien del pago de contribuciones, -- cuando, a cambio de ellas, da alguna cosa, en cumplimiento de algún contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades. El artículo 28 constitucional, que se refiere a la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de riqueza, para impedir que unos sean favorecidos en perjuicio de otros; más no puede decirse que exista tal exención cuando, a cambio de contribuciones, se -- otorga determinada prestación" (33).

No es sino por jurisprudencia posterior en la que la Corte rectifica su interpretación y señala el criterio que, a -- nuestro parecer, más se ajusta a los términos constitucionales: "La exención de impuestos otorgada por virtud de un contrato o concesión, es inconstitucional; en primer lugar, porque --- cuando el Estado se compromete a no cobrar impuestos sobre -- los capitales que se invierten en razón de un contrato o concesión, está contratando una de las facultades que le corres-

ponden de la soberanía, no constituyen bienes que estén en el comercio y que puedan en forma alguna ser objeto de transacciones entre particulares; en segundo lugar, porque una contratación de esa naturaleza, implica que el poder que la otorga está ligando el propio Poder para lo sucesivo, de tal manera -- que no pueda hacer uso de sus facultades constitucionales, lo que es inadmisibile, pues el Poder por ningún título puede contraer compromisos que lo inhiban del ejercicio de sus facultades constitucionales, porque en esta forma se llegaría al absurdo de reducir a la nada las facultades que la Constitución le otorga; y, en tercer lugar, porque la teoría de la compensación es una teoría incompatible con nuestra organización constitucional y con el sistema legal en materia de contratos y concesiones, además de que aunque el Estado reciba por virtud del contrato o concesión, un beneficio, esto no quiere -- decir que el particular que preste dicho beneficio al Estado, lo haga simplemente por razón de que se le exemptúa de contribuciones, sino que en todos los casos lo presta sobre la base de obtener una remuneración y, por lo mismo, no hay razón para que el Estado prescinda de sus medios de vida y beneficie en perjuicio de los demás contribuyentes, el interés individual del contratista o concesionario" (34).

Son increíbles dichas vacilaciones que justifican la falta de técnica legislativa en la elaboración de nuestros ordenamientos jurídicos. Y hablamos de ignorancia jurídica puesto que como ya quedo asentado es precisamente en la elaboración del hecho imponible o presupuesto de hecho donde encontramos la vía institucional correcta para respetar la prohibición -- constitucional.

Bien podría argumentarse además, que en el segundo párrafo del artículo que se comenta, se ordena expresamente a -

las autoridades que persigan con fundamento en una ley rígida sancionadora, "todo lo que constituya una ventaja exclusiva - indebida en favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social", y que el pueblo consideró que las exenciones contenidas en las leyes tributarias constituían una "ventaja exclusiva indebida" y por tanto sostener la invalidez de dichas interpretaciones contrarias a la Constitución.

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

Así podemos concluir, entonces, que aún cuando se tratára de una cuestión de carácter formal puesto que el sentimiento del pueblo ha quedado plasmado indudablemente, no ha sido a través de los medios que previamente determinó en la Constitución, por lo que la opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y las exenciones contenidas en las leyes elaboradas por el legislador resultan una burla franca al pueblo por no respetar las vías institucionales en términos absolutos respecto de la prohibición contenida en el artículo que se comenta, y con lo cual queda manifiesta la falta de técnica legislativa de nuestros legisladores al elaborar leyes que resultan una vil copia, en mucho, de legislaciones extranjeras elaboradas a la luz de ordenamientos supremos que no prohíben la exención de impuestos como sucede en nuestro país. Además la Su-

prema Corte de Justicia de la Nación vacila y justifica risiblemente dichas anomalías con lo cual pierde de hecho su investidura suprema y adquiere un poder sin límite, con lo cual se fortalece la inseguridad jurídica.

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

Además considera que dicho precepto "nos recuerda a los principios de la declaración de derechos de la revolución --- francesa, que permiten imaginar a Robespierre, afirmando con su oratoria inflamada que 'nadie, ni el indigente, debe estar exceptuado de la honorable obligación de contribuir a las cargas públicas'" (35).

CITAS CAPITULO II.

- (1) Jarach, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario". Editorial Liceo Profesional CIMA. Buenos Aires, Argentina. 1969. Vol I. Pág. 102.
- (2) Tomado de De la Garza, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano". 9a. Ed. Editorial Porrúa, S.A., México. 1979. Pág. 258.
- (3) Burgoa, Ignacio. "Derecho Constitucional Mexicano". Editorial Porrúa, S.A., México 1973. -- Pág. 133.
- (4) Sáinz de Bujanda, Fernando. "Teoría Jurídica de la Exención Tributaria". Informe redactado para el Coloquio sobre Exenciones, Subvenciones y otros Estímulos Fiscales. XI Semana de Estudios de Derecho Financiero. 1963. Pág. 404.
- (5) Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 9a. Ed. Editorial Porrúa, S.A., México. 1967. Pág. 195.
- (6) Tomado de Burgoa, Ignacio. "Las Garantías Individuales". 9a. Ed. Editorial Porrúa, S.A., México 1975. Pág. 304.
- (7) Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". 3a. Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1973. Pág. 38.

- (8) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 196.
- (9) Jarach, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario". Op. Cit. Pág. 117.
- (10) Citado por Margain Manautou, Emilio. Op. Cit.- Pág. 40.
- (11) Burgoa, Ignacio. "Las Garantías Individuales". Op. Cit. Pág. 508.
- (12) Sáinz de Bujanda, Fernando. Op. Cit. Págs. 422 y 423.
- (13) Citado por De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Págs. 386 y 387.
- (14) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 40.
- (15) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Págs. 185 y - 186.
- (16) Fraga, Gabino. "Derecho Administrativo". 12a.- Ed. Editorial Porrúa, S.A., México 1968. Pág. 350.
- (17) Tomado de Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 185.
- (18) Informe del Presidente a la SCJN, 1973, 1a. Parte. Págs. 375 a 377, AR 2209/70, Rafael González Murillo.

- (19) Citado por De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 298.
- (20) De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 298.
- (21) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 319.
- (22) Tomado de Tena Ramírez, Felipe. "Leyes Fundamentales de México (1800-1976)". 7a. Ed. Editorial Porrúa, S.A., México. 1976. Pág. 708.
- (23) Burgoa, Ignacio. "Las Garantías Individuales". Op. Cit. Pág. 430.
- (24) Sáinz de Bujanda, Fernando. Op. Cit. Pág. 404.
- (25) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Págs. 318 y 319.
-
- (26) Semanario Judicial de la Federación. Tomo VI.- Estados Bartolo. Pág. 159. (8.V.).
- (27) Semanario Judicial de la Federación. Tomo VI. "Gomez Hermanos". Pág. 501. (7.V.).
- (28) Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII. Cía. de Tranvías del Comercio de la Barca. Pág. 1193 (5.V.); XVII, Cía. de D.C. Urbano de Córdoba, S.A., 1ª de agosto de 1925 (6.V.).
- (29) Semanario Judicial de la Federación. Cía. de Tranvías del Comercio de la Barca, S.A. Pág. - 1193. T. VII.

- (30) Semanario Judicial de la Federación. AR 1532/79. Agustín Corona Romero y otro. (acumulados). 27 oct. 1980 (5.V.). Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Séptima Epoca. Vols. 139-144. Tercera Parte. Pág. 70.
- (31) Semanario Judicial de la Federación. T. XVII. F.C. de Córdoba, S.A. Pág. 310. (6.V.).
- (32) C.F.R. Tomo XVI. Pág. 51. Prontuario Tomo VIII Pág. 88; Informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969, parte primera. AR. 116/64.
- (33) Tomada de Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Págs. 188 y 189.
- (34) Tomada de De la Garza, Sergio F. Op. Cit. Pág. 299.
- (35) Garza J. Servando. "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Editorial Cultura T.G., S.A. México 1949. Págs. - 65 a 82.

CAPITULO TERCERO.- REGULACION LEGAL GENERAL.

A pesar de lo anteriormente expuesto, se ha regulado en forma específica en materia tributaria la institución de la exención de impuestos, creando situaciones que por lo relevante del tema pasaremos a analizar.

III.1. LEY ORGANICA DEL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE MONOPOLIOS.

La Ley orgánica en cuestión ha regulado la prohibición constitucional de la exención de impuestos yendo más allá del ordenamiento del que emana, como lo pasaremos a ver a continuación.

En efecto, en los artículos 13 y 14 de la comunmente -- llamada "~~Ley de Monopolios~~" se delimitan los casos o situaciones en las que se debe considerar que existe o no exención de impuestos. Así se establece:

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

Independientemente del juicio de constitucionalidad que respecto de dicho precepto se pudiera efectuar, surgen dos situaciones de gran importancia cuyo estudio consideramos de -- gran importancia:

- 1º) Pasando por alto la situación de que por ausencia de poder de exención en virtud de la prohibición constitucional, no existe disposición que ordene que la exención sea siempre por vía legal y por ende general, se habla de exención de impuestos cuando se releva a una persona de pagar un impuesto.
- 2º) Se dá tratamiento de exención, a la condonación realizada en forma privativa de los impuestos ya causados.

Estas situaciones nos plantean la necesidad de precisar los elementos, en nuestro derecho, de la exención y su distingo con la condonación ya antes brevemente estudiada.

Por lo que respecta a la exención, encontramos las siguientes constantes:

-
- A) La actualización del hecho imponible por la realización de un hecho generador.
 - B) Por vía de consecuencia, el nacimiento de una obligación jurídico-tributaria.
 - C) No nace el crédito fiscal en virtud del efecto declarativo constitutivo del acto de determinación, ya que la ley al disponer una exención, origina que dicho acto no se lleve a cabo, por tanto, en términos de los artículos 4 y 6 del Código Fiscal de la Federa-ción, no nace el crédito fiscal.
 - D) Surge, consecuentemente, una obligación de no hacer para el sujeto activo, consistente en la abstención

de realizar el acto de determinación y por tanto, el de recho del sujeto pasivo para excepcionarse válidamente del cumplimiento de la obligación ya que ésta se hace - inexigible por propia disposición de la ley.

La condonación reviste a su vez, los siguientes elementos:

- 1ª) Nace la obligación jurídica-tributaria, al concretizarse un hecho imponible por la realización de un - hecho generador coincidente.
- 2ª) Nace el crédito fiscal por estar obligada la realización del acto de la determinación.
- 3ª) Por situaciones concretas y determinadas, como más adelante veremos, se remite la deuda ya líquida, en pesos y centavos.

Visto lo anterior, tanto en la exención como en la condonación surge la obligación; el crédito fiscal solo nace en el supuesto de la condonación y se vuelve exigible, pero el - sujeto activo remite las prestaciones que le son adeudadas, - al renunciar a su derecho de exigir el cumplimiento de la -- obligación.

Con las anteriores consideraciones podemos concluir que:

- A) "Cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias"- (1), así como cuando dicha relevación se hace en -- forma general constituye una exención de impuestos prohibida por el artículo 28 constitucional.

- B) Cuando "se condonan en forma privativa los impuestos ya causados" (2), no constituye una exención de impuestos, pero sin embargo, dicha condonación es inconstitucional porque no está el Congreso de la Unión facultado para ello y menos para facultar al Poder Ejecutivo a hacerlo.

Cuando analicemos el Código Fiscal de la Federación en esta materia, veremos el fundamento de la anterior afirmación.

- C) Por consecuencia, el artículo 13 de la Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional en Materia de Monopolios, resulta totalmente inconstitucional.
- D) Dicho artículo, además equipara a la "exención" con la figura de la "condonación".

El artículo 14 de la ley objeto de estudio de este apartado, señala casos en los cuales se considera que no hay exención de impuestos, los cuales pasaremos a analizar:

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

I. Las primas a la exportación y los subsidios que se otorguen en los términos de los reglamentos de la presente ley, a las asociaciones o sociedades cooperativas de mexicanos que se organicen en los términos del párrafo cuarto del artículo 28 constitucional".

Reza así la primera fracción del artículo en cuestión y de la cual se desprenden dos situaciones:

A) Las primas a la exportación.- Actualmente dichas primas son otorgadas a través de Certificados de Devolución de Impuestos "CEDIS" los cuales constituyen no una exención, sino un crédito que genera un particular a su favor por la realización de determinados actos o actividades consistentes en el fomento de la exportación y constituyen un "premio" o estímulo; -- más no se viola la prohibición constitucional ya que no existe liberación del crédito fiscal que hubieren causado, sino que en virtud de destinar sus productos o servicios a la exportación, la Federación adquiere el compromiso u obligación de entregar una -- prestación al exportador, consistente en una cantidad igual a la que hubiere aquél erogado por determinados impuestos federales.

B) Por lo que toca a los subsidios, estos constituyen -- en sí, otro estímulo que representa también un verdadero crédito fiscal en favor del particular, mediante el cual se alienta la realización de las actividades propias de las asociaciones o sociedades cooperativas mexicanas. No es, por tanto, un caso de exención sino de créditos o ayudas económicas que reciben dichos sujetos.

La fracción II establece:

"II. Los subsidios y prerrogativas que se otorguen a las empresas de nacionales en los casos comprendidos en la fracción IV del artículo 7 de la presente ley".

El artículo 7, fracción IV al que nos remite el artículo en cuestión establece:

"Artículo 7.- Cuando de hecho exista una concentración o un acaparamiento industrial o comercial, o una situación no deliberadamente creada, que permita a una o varias personas determinadas imponer los precios de los artículos o las cuotas de los servicios, con perjuicio del público en general o de alguna clase social, el Ejecutivo Federal estará facultado para dictar, previa consulta del Consejo Nacional de Economía, las medidas siguientes:

.....

IV. Promover y estimular el establecimiento de explotaciones o industrias similares, otorgándoles los subsidios o franquicias que se estimen convenientes".

Por cuanto toca a los subsidios cabe hacer el mismo comentario hecho a la fracción anterior, y mas adelante analizaremos con detenimiento dicho instrumento como solución al problema de la constitucionalidad de la exención.

Por lo que se refiere a las prerrogativas, estas solo podrían consistir en privilegios tales como patentes, derechos de autor, derechos de propiedad industrial, etc., cuando se tratara de los casos mencionados en el propio primer párrafo del artículo 28 constitucional, como lo son las que se otorgan "a los autores y artistas para la reproducción de sus obras, y a los que, para el uso exclusivo de sus inventos, se otorgan a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora".

La fracción III del artículo 14 que se analiza, establece:

"III. Las franquicias y subsidios que se otorguen conforme a disposiciones de carácter general, pa-

ra estimular la organización de empresarios y de consumidores o la racionalización de la producción; así como para la creación de industrias que, por ser de necesidad imprescindible a la planeación de la economía del país, sean declaradas de utilidad nacional por decreto que expida el Ejecutivo Federal".

Por lo que se refiere a los subsidios, cabe se tengan por reproducidos los anteriores comentarios en el sentido de que constituyen un crédito fiscal y no una exención.

Tocante a las llamadas franquicias, la situación se vuelve menos clara, por su propia conceptualización.

Así, es conveniente definir el alcance y contenido de la palabra "franquicia":

"Franqueza, exención" (3).

"Exención de derechos de aduana" (4).

"Libertad y exención que se concede para no pagar derechos por mercancías importadas o exportadas o por el aprovechamiento de un servicio público. Dispensa, fuero" (5).

"Exención de pagos de correos o aduanas" (6).

"Exención que se concede a una persona para no pagar derechos" (7).

"Libertad y exención que se concede a una persona para no pagar derechos por las mercaderías que introduce o extrae, o por el aprovechamiento

de algún servicio público" (8)

"Libertad y exención total o parcial que se concede a una persona para no pagar derechos por -- las mercaderías que introduce o extrae, o por el aprovechamiento de algún servicio público; cuando la exención es parcial solamente, se llama bonificación o reducción arancelaria. Arancelaria absoluta como libertad de derechos sin excepción alguna" (9).

Tal y como puede apreciarse de las transcripciones anteriores, la palabra "franquicia" se encuentra en estrecha conexión con lo que ya antes se definió como exención e incluso se le identifica. Además se utiliza en la mayoría de las definiciones, para referirla a la actividad aduanera.

~~Refiriendo ya en concreto a la figura de la franquicia con nuestro Derecho vigente, vemos como se utiliza como sinónimo de exención y por lo tanto no podrán otorgarse sin que se viole el artículo 28 constitucional.~~

III.2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En materia de exenciones, el Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria a los ordenamientos fiscales, - contiene algunas disposiciones que pasaremos a analizar.

El artículo 1ª vigente establece:

"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposicio

nes de este Código se aplicarán en su defecto. Só lo 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 caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o -- agencias pertenecientes a dichos Estados.

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

Del precepto transcrito se desprenden cinco situaciones:

- A) La relativa a que las personas físicas o morales están obligadas a contribuir a los gastos públicos.
- B) La concerniente a la Federación.
- C) El caso de los Estados extranjeros.
- D) La relativa a las entidades o agencias pertenecientes a los Estados extranjeros.
- E) El caso de las personas que no están obligadas a contribuir.

Por lo que se refiere a la primera situación, el primer párrafo del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, - no hace sino reiterar el mandato constitucional comprendido en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Ley Suprema, del cual ya hemos hecho amplios comentarios a los que nos remitimos.

En lo referente a la segunda situación antes planteada, y que desprendimos del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, se refiere no a un caso de exención sino de "inmunidad fiscal que se traduce en una "no sujeción".

La inmunidad fiscal que encierra dicho artículo en su - segundo párrafo es perfectamente correcta, toda vez que la actividad de la Federación como una entidad pública, no representa capacidad contributiva, sino que aquella se produce como consecuencia o destino último de la capacidad e intención de otros para que dicha actividad se produzca.

En otras palabras, el maestro Dino Jarach señala que -- "repugna al mismo concepto del impuesto - fundado en el criterio político de la capacidad contributiva - gravar a las entidades públicas que son instrumentos del propio gobierno. Dicho en síntesis la riqueza de las entidades públicas no representa capacidad contributiva, porque ésta significa aptitud para contribuir a los gastos públicos y no se puede admitir, - por contradicción evidente que el patrimonio del Estado tenga aptitud para contribuir a formar el patrimonio del Estado" -- (10).

Sin embargo, cabe la salvedad que en el propio precepto se prevé: que los ordenamientos tributarios la consideren sujeta ya sea porque la actividad de dicha entidad por sí misma o a través de los diferentes entes u organismos creados para tal efecto o empresas en las que tengan participación, no co-

rrespondan a funciones de Derecho Público; o bien para no romper o interrumpir los complejos sistemas tributarios y recaudatorios, con lo cual se asegura su éxito. Además lo anterior es demostrativo de que el legislador mexicano no ha aceptado plenamente la doctrina de la inmunidad fiscal y continúa bajo el sistema de la doble personalidad del Estado.

Por último, en relación con el punto que acabamos de tratar, sería conveniente la modificación de la redacción del segundo párrafo del artículo que se comenta, y su regreso a la forma en que aparecía en el Código Fiscal de la Federación de 1967, en el sentido de incluir a los Estados, el Distrito Federal y los Municipios dentro de este régimen de inmunidad fiscal, toda vez que los razonamientos antes vertidos son válidos también para éstas entidades.

Por lo que respecta a las situaciones antes planteadas bajo los incisos "C)" y "D)" y que derivamos del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, serán vistas al final del presente punto relativo al ordenamiento antes invocado, en virtud de que nos servirán como antecedente inmediato del punto referente a los tratados internacionales.

En lo que hace a la quinta situación antes planteada, y que se refiere a aquellas personas que no están obligadas a pagar contribuciones por estar así establecido en las leyes fiscales, pero respecto de las cuales quedan en plena vigencia "las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes" (11), consideramos que debe entenderse -- que dicho precepto involucra en forma tácita todos aquellos casos en los cuales nos encontramos frente a las hipótesis de "no sujeción", "no causación" y "exención". Respecto de ésta última figura, cabe señalar que, como ya antes lo vimos, no es

la vía institucional, en virtud de encontrarse prohibida en forma absoluta, por lo que el legislador deberá desterrar su uso en tanto no se modifique la Constitución.

Consideramos, asimismo, que cuando el precepto en cita establece que las personas que se encuentren dentro del supuesto en él contenido "únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes" (12), debe entenderse que se refiere a obligaciones de carácter adjetivo cuyo análisis realizamos al considerar a la relación jurídico-tributaria, como una relación de carácter complejo.

Pasamos ahora a analizar el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación que señala:

"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

El anterior precepto integra la fracción primera, y en la cual encontramos una excepción a la división de poderes que se establece en la Constitución y que se ha denominado decreto-delegado, mediante el cual el Poder Legislativo Federal, --

esto es el Congreso de la Unión, faculta o transmite al Poder Ejecutivo determinadas facultades que en principio le corresponden. Esta situación tiene una justificación: efectivamente las leyes tributarias deben estar directamente relacionadas con la capacidad contributiva de las personas, pero sin que éste tenga como resultado la afectación, ya sea en forma directa o indirecta de 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" (13), ya que entonces la ley se volvería injusta y no serviría como instrumento para obtener el bien común, con lo cual perdería su esencia.

En virtud de lo anterior, lo que formalmente procedería sería que el propio Congreso de la Unión, mediante el proceso legislativo, hiciera las modificaciones y ajustes respectivos a fin de que la ley estuviera acorde con la situación general y especial del país.

Sin embargo, como las soluciones a los problemas y situaciones del país no pueden esperar a que se desarrolle dicho proceso, se justifica entonces la delegación de dicha facultad al Ejecutivo Federal a efecto de que éste pueda en forma pronta realizar dichos ajustes con toda oportunidad.

A pesar de lo anterior, nosotros consideramos que el Congreso de la Unión no puede delegar facultades que conforme a la Constitución no posee. En virtud de esto, resulta contrario a la Constitución que en éste precepto se conceda autorización para que el Ejecutivo otorgue exenciones.

Lo anterior nos lleva a una consideración importante: el buen gobierno y las razonables soluciones a los graves problemas que pueden plantearse en el país justifican de hecho la -

exención de impuestos, naturalmente en forma general, sin embargo dicho camino contraría los preceptos constitucionales. Así las cosas nos obligan a proponernos por la utilización de otras figuras diferentes a la exención como podrían ser -- las facultades de que goza el Ejecutivo Federal en el artículo 131 constitucional, o bien la modificación del artículo 28 de dicho ordenamiento a efecto de adecuarlo al sentimiento y realidad nacional.

Las dos fracciones restantes del citado artículo 39 del Código Fiscal de la Federación establecen:

"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

.....

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes;

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales. -- Las resoluciones que conforme a éste artículo -- dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se cedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados"

Al respecto, vemos con agrado que en dicho precepto se observan fielmente los principios de certidumbre y seguridad jurídica, sin embargo creemos, repitiendo, debe eliminarse - del artículo en estudio la figura jurídica de la exención por su ya ampliamente demostrada inconstitucionalidad.

Nosotros consideramos, independientemente de la reforma constitucional antes planteada, que el buen camino y solución a los problemas que hemos venido planteando respecto del Código Fiscal en el precepto que se comenta, lo encontramos en la fracción III del multicitado artículo 39 ya que mediante su - ejercicio no se incurre en alguna violación, y sin embargo -- los efectos económicos requeridos para las situaciones planteadas en dicho artículo serían exactamente los mismos.

La fracción III en su parte conducente establece:

"III. Conceder subsidios o estímulos fiscales".

Formalmente el instrumento de solución es diferente, -- sin embargo el efecto económico deseado es el mismo y plantea además una nueva política de carácter positivo ya que se suprime el concepto de perdón, amnistia por el de estímulo, el premio, el aliento.

La Constitución prohíbe, como anteriormente se analizó "todo lo que constituye una ventaja exclusiva indebida a fa-- vor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social", más no prohíbe . premiar y estimular en forma general a todas aquellas personas que desarrollen una actividad en beneficio del país.

En el último capítulo del presente trabajo analizaremos

dichos estímulos y subsidios en los cuales creemos que respetando fielmente los principios constitucionales, se obtienen iguales efectos económicos deseados, aunada a la imagen positiva y moderna que con ello se obtendría.

Para finalizar el presente apartado recordamos que respecto del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, -- habíamos reservado el comentario de dos situaciones que en él se plantean.

Primeramente recordemos que dicho precepto establece -- que "los Estados Extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos".

Lo anterior constituye un reconocimiento de la soberanía de los Estados los cuales carecen de poder de imperio respecto de otros. Nos estamos refiriendo a la función diplomática por la cual se regulan las relaciones entre dos entes soberanos y ésto incluye a todos los actos o hechos que realicen o en que intervengan precisamente los entes diplomáticos cuya actuación es siempre de carácter oficial ya que les está estrictamente prohibido, en principio, desarrollar actividades profesionales o comerciales en propio provecho.

Es entonces la figura de representación la que no es objeto de gravamen. En tal supuesto nos encontramos frente a -- las figuras de no sujeción o no causación en virtud del reconocimiento aludido, y no precisamente de un caso de exención como se preceptúa en la segunda parte del precepto que se comenta, pues en rigor, la exención no se produce para el Estado extranjero respecto del cual no existe facultad impositiva, sino para aquella persona que habiendo verificado los ex-

tremos del hecho imponible presenta una circunstancia neutralizante de los efectos del mismo, que es su calidad de representante de un país extranjero. Así, aún cuando de ésta forma aparece que los agentes diplomáticos gozan de exenciones, éstas no contravienen, desde el punto de vista material, la prohibición constitucional si se considera que el sujeto activo - embajador, cónsul, etc. - lleva la representación del Estado acreditante ante el Estado receptor, por lo que hacer nacer el crédito fiscal significaría rebasar los extremos de la facultad impositiva al invadir la soberanía del Estado extranjero.

Por cuanto toca en forma específica a esta regulación, nos remitimos al apartado relativo a los tratados internacionales de las leyes fiscales que más adelante se analizarán. Por ahora, en síntesis nos hemos concretado al caso de la no causación de los Estados extranjeros por el desarrollo de sus actividades de carácter oficial o de Derecho Internacional, en virtud de la carencia de competencia impositiva para gravar determinada situación de hecho.

La segunda parte del párrafo tercero del artículo 1^a en cuestión, señala:

"No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados".

Dicha disposición resulta más confusa todavía, puesto que por "entidades" o "agencias" pertenecientes a dichos Estados extranjeros podemos entender dos situaciones:

- 1^a) Sería el caso de entidades o agencias que formaran parte de la administración del Estado extranjero;

- 2ª) Correspondería al caso de aquellas entidades o agen-
cias que sean nacionales de esos Estados extranjeros,
y que por lo tanto pertenecen a ellos en virtud de
formar parte de uno de los elementos que lo integran.

Nosotros creemos que el precepto se quiso referir a la segunda posibilidad antes planteada ya que no existe justificación alguna para que ese tipo de actividades comerciales de carácter internacional tengan un tratamiento de no causación o de no sujeción.

III.3. TRATADOS INTERNACIONALES.

En materia de tratados internacionales haremos brevemente unos comentarios que consideramos de interés relevante.

Debemos recordar el principio de supremacía de que goza la Constitución contenida en su artículo 133 que establece:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, - con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión".

Dicho precepto debemos entenderlo y así ha sido reconocido por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los términos expresados por el maestro Felipe Tena Ramírez: - "Aunque la expresión literal del texto autoriza a pensar a -- primera vista que no es sólo la Constitución la Ley Suprema,-

sino también las leyes del Congreso de la Unión y los tratados, despréndese sin embargo del propio texto que la Constitución es superior a las leyes federales, por que éstas para formar parte de la Ley Suprema deben 'emanar' de aquélla, ésto es, - deben tener su fuente en la Constitución; lo mismo en cuanto a los tratados, que necesitan 'estar de acuerdo' con la Constitución" (14).

Lo anterior plantea como requisito que los tratados internacionales en cuya celebración participe nuestro país, no deberán ser contrarios a los preceptos constitucionales y específicamente a la prohibición de exención de impuestos contenida en el artículo 28.

Como mero ejemplo analizaremos la Convención de Viena - sobre relaciones diplomáticas, hecha precisamente en Viena el 18 de abril de 1961, suscrita por los Estados Unidos Mexicanos en la misma fecha, aprobada por el Senado según el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 20 de febrero de 1965, habiéndose efectuado el depósito del instrumento de ratificación el 17 de junio de 1965 y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 3 de agosto del mismo año.

El artículo 23 de dicho convenio o tratado señala:

"Artículo 23.-

1. El Estado acreditante y el jefe de la misión están exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales, sobre los locales de la misión de que sean propietarios o inquilinos, salvo de aquellos impuestos o gravámenes que constituyan el pago de servicios particulares prestados.

2. La exención fiscal a que se refiere este artículo no se aplica a los impuestos y gravámenes que, conforme a las disposiciones legales del Estado receptor, estén a cargo del particular que contrate con el Estado acreditante o con el jefe de la misión".

Por su parte en el artículo 28 se determina:

"Artículo 28.- Los derechos y aranceles que perciba la misión por actos oficiales están exentos de todo impuesto y gravamen".

En el artículo 34 se establecen algunas excepciones:

"Artículo 34.- El agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales, con excepción:

- a) De los impuestos indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios;
- b) De los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante y para los fines de la misión;
- c) De los impuestos sobre las sucesiones que corresponda percibir al Estado receptor, salvo lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 39".

(dicho precepto señala que "en caso de fallecimiento de un miembro de la misión que no sea nacional del Estado receptor ni tenga en él residencia permanente, o de un miembro de su familia que forme parte de su casa, dicho Estado permitirá que se saquen del país los bienes muebles del fallecido salvo lo que hayan sido adquiridos en él y cuya exportación se halle prohibida en el momento del fallecimiento. No serán objeto de impuestos de sucesión los bienes muebles que se hallaren en el Estado receptor por el sólo hecho de haber vivido ahí el causante de la sucesión como miembro de la misión o como persona de la familia de un miembro de la misión");

d) De los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital que graven las inversiones efectuadas en empresas comerciales en el Estado receptor;

e) De los impuestos y gravámenes correspondientes a servicios particulares prestados;

f) Salvo lo dispuesto en el artículo 23 (antes descrito) de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbre, cuando se trate de bienes inmuebles".

Por cuanto toca al aspecto aduanal, el artículo 36 señala:

"Artículo 36.-

1. El Estado receptor, con arreglo a las leyes y reglamentos que promulgue, permitirá la entrada, con exención de toda clase de derechos de aduana, impuestos y gravámenes conexos, salvo los gastos de almacenaje, acarreo y servicios análogos:

a) De los objetos destinados al uso oficial de la misión;

b) De los objetos destinados al uso personal del agente diplomático o de los miembros de su familia que formen parte de su casa, incluidos los efectos destinados a su instalación.

2. El agente diplomático estará exento de la inspección de su equipaje personal, a menos que haya motivos fundados para suponer que contiene objetos no comprendidos en las exenciones mencionadas en el párrafo primero de este artículo, u objetos cuya importación o exportación esté prohibida por la legislación del Estado receptor o sometida a sus reglamentos de cuarentena. En este caso, la inspección sólo podrá efectuarse en presencia del agente diplomático o de su representante autorizado".

En el artículo 37 de dicho convenio se establecen algunas reglas generales aplicables a la exención de impuestos.

"Artículo 37.-

1. Los miembros de la familia de un agente diplomático que formen parte de su casa gozarán de los privilegios e inmunidades especificados en los artículos 29 a 36, siempre que no sean naciona--

nales del Estado receptor.

2. Los miembros del personal administrativo y -- técnico de la misión, con los miembros de sus familias que formen parte de sus respectivas casas, siempre que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él residencia permanente, gozarán de los privilegios e inmunidades mencionadas en los artículos 29 a 35, salvo que la inmunidad de la jurisprudencia civil y administrativa del Estado receptor especificada en el párrafo 1 del artículo 31, no se extenderá a los actos realizados fuera del desempeño de sus funciones. Gozarán también de los privilegios especificados en el párrafo 1 del artículo 36, respecto de los objetos importados al efectuar su primera instalación.

3. Los miembros del personal de servicio de la misión que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él residencia permanente, gozarán de inmunidad por los actos realizados en el desempeño de sus funciones, de exención de impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios y de la exención que figura en el artículo 33.

4. Los criados particulares de los miembros de la misión, que no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en él residencia permanente, estarán exentos de impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios. A otros respectos, solo gozarán de privilegios e inmunidades en la medida reconocida por dicho Es

tado. No obstante, el Estado receptor habrá de ejercer su jurisdicción sobre esas personas de modo que no estorbe indebidamente el desempeño de las funciones de la misión".

Como podemos observar el espíritu y ánimo contenido en dicha convención es el reconocimiento, ya antes comentado, de la carencia de facultades de una entidad soberana para gravar a otra de igual investidura.

Hemos observado, pues, que el ánimo de la exención se encuentra siempre referido a todos aquellos actos o actividades realizados precisamente en representación del Estado extranjero como una persona o entidad soberana. Además de la cortesía que es factor adicional que alimenta dichas disposiciones. Pero también observamos que la exención no comprende las cuestiones personales, particulares o privadas que realicen dichos representantes, ya que ahí si existen plenas facultades para obligar a la contribución, ya que no existe causa justificada que amerite una posición en contrario.

Sin profundizar, lógica resulta la disposición en el sentido de que la exención no abarca los llamados impuestos indirectos ya que por su propio carácter resulta imposible o difícil su separación del objeto gravado. Sin embargo nos comenta el maestro Francisco A Ursua que "en algunos países se bonifican al agente algunos impuestos especiales y de primera mano, como los tributos a los combustibles, a los vinos y licores y a artículos de lujo porque es factible determinar el impuesto y fácil su deducción" (15).

Como lo comentamos anteriormente la prohibición constitucional de exención de impuestos es casi, podríamos afirmar privativa de nuestra República, por lo que apreciamos que los países que suscriben los tratados internacionales que contengan preceptos referentes a la exención de impuestos no contra

vienen en modo alguno sus máximos ordenamientos; sin embargo, en nuestro país la situación es distinta en virtud del rigorismo de dicha prohibición, ya que, como se analizó anteriormente, las leyes y tratados que constituyen la Ley Suprema no deben contravenir a la Constitución pues el hecho de que emanen de la misma implica necesariamente que se respeten los términos y condiciones previstas en su texto.

Por lo anterior, consideramos entonces que dichos tratos internacionales celebrados en los términos como el que anteriormente se tomó como ejemplo, aunque materialmente no violan la Constitución, formalmente si la contravienen, de donde resulta necesario que en los tratados que se celebren con nuestro país, propugnen por la sustitución de la figura de la exención por las de la no causación y no sujeción, refiriéndolas siempre a los Estados acreditantes; o bien, nuevamente se hace necesario una reforma al artículo 28 constitucional a efecto de que se regule la exención de impuestos de tal modo que la permita en los casos y condiciones que resulten estrictamente necesarios.

M-0030792

CITAS CAPITULO III.

- (1) Artículo 13 de la Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional en Materia de Monopolios, vigente.
- (2) Idem.
- (3) "Diccionario de Sinónimos y Contrarios". Editorial Varazen, S.A. México 1971. Pág. 191.
- (4) "Pequeño Larousse". Ed. Noguer. Barcelona, España 1975. Pág. 455.
- (5) "Diccionario Porrúa de la Lengua Española". 8a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1975. Pág. - 338.
- (6) "Diccionario Enciclopédico de la Lengua Castellana". 2a. Ed. Editorial Codex, S.A. México - 1960. Tomo I. Pág. 565.
- (7) "Diccionario Ideológico de la Lengua Española". Editorial Gustavo Gili. España 1954. Pág. 509.
- (8) "Diccionario de la Lengua Española". Editorial Publicaciones Herrerías, S.A. México 1942. Pág. 613.
- (9) "Diccionario Enciclopédico Abreviado". 6a. Ed. Editorial Espasa-Calpe, S.A., Tomo IV. Madrid, España 1954. Pág. 203.

- (10) Citado por De la Garza, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano". 9a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1979. Pág. 508.
- (11) Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, vigente.
- (12) Idem.
- (13) Idem, artículo 39.
- (14) Tena Ramírez, Felipe. "Derecho Constitucional Mexicano". 13a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1975. Pág. 16.
- (15) Ursúa, Francisco A. "Curso de Derecho Internacional Público". Editorial Porrúa, S.A. México 1976. Pág. 154.
-

CAPITULO CUARTO.- REGULACION LEGAL ESPECIFICA.

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

IV.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente encontramos el primer párrafo del artículo 68 que establece:

"Artículo 68.- Para los efectos de esta ley se consideran personas morales con fines no lucrativos las sociedades y asociaciones civiles, las sociedades cooperativas, las sociedades de inversión y en general las personas morales distintas de las comprendidas en el Título II de esta ley (sociedades mercantiles). Las personas morales con fines no lucrativos no son contribuyentes -- del impuesto sobre la renta, salvo lo dispuesto en el último párrafo del artículo 73 de esta ley (cuando perciban ingresos por concepto de dividendos o utilidades pagados por sociedades residentes en el país), y sus integrantes deberán -- considerar como ingresos sujetos a dicho impuesto, los que obtengan las citadas personas morales, inclusive aquéllos que no han sido distribuidos, siempre que se trate de remanente distribible en los términos de este Título".

Esta disposición que se encuentra contenida en el Título III, relativo a las personas morales con fines no lucrativos, determina con claridad que las sociedades y asociaciones civiles, las sociedades cooperativas, las sociedades de inversión y cualquier otra persona moral que no sea una sociedad mercantil no serán sujetos del impuesto, razón por la cual nos encontramos frente a un caso de no sujeción a través del cual se delimita el campo de aplicación del hecho imponible. El propio artículo en estudio determina los extremos del presupuesto que contiene la figura de no sujeción al señalar que las personas morales con fines no lucrativos, es decir, las sociedades y asociaciones civiles, las sociedades cooperativas, las sociedades de inversión y cualesquiera distintas de las sociedades mercantiles sólo se considerarán contribuyentes del impuesto sobre la renta y por ende serán sujetos del mismo cuando perciban ingresos por concepto de dividendos o utilidades ~~pagados por sociedades residentes en el país, así, en este caso las sociedades antes señaladas al verificar los actos u operaciones previstas - percibir ingresos por concepto de utilidades o dividendos pagados por sociedades residentes en el país - dejan de moverse por fuera del hecho imponible para caer dentro de su ámbito de aplicación.~~

De lo anteriormente expuesto aparece que nos encontramos frente a un caso típico de no sujeción, con lo cual según lo que ya hemos analizado no se comete violación alguna a los preceptos constitucionales.

Cabe incluir aquí que de acuerdo con el artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal aplicable por supletoriedad en asuntos del orden federal, la Nación, los Estados, los Municipios, las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley, los Partidos y Asociaciones Políticas etc., no son por tanto sujetos del impuesto sobre la renta.

Además del propio artículo 70 que corresponde al Título en cuestión se desprenden, en forma enunciativa algunas de -- las personas morales que pueden considerarse que no son con-- tribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta y por lo -- tanto constituyen un caso de no sujeción.

Al respecto el artículo 70 establece:

"Artículo 70.- Los integrantes de las personas - morales con fines no lucrativos a que se refiere este artículo, considerarán como remanente dis-- tribuible únicamente los ingresos que éstas les- entreguen en efectivo o en bienes, siempre que - en este último caso, tratándose de personas físi cas excedan de la cantidad a que se refiere la - fracción XXIV del artículo 77 de esta ley (es de cir que los recibidos en el año calendario excedan su valor al equivalente de tres veces el - salario mínimo general de la zona económica del- contribuyente elevado al año).

Las personas morales cuyos integrantes gozarán - de este beneficio son las siguientes:

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

II. Asociaciones patronales.

III. Cámaras de Comercio, Industria, Agricultura, Ganadería o Pesca, así como los organismos que - las agrupan..

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

V. Asociaciones, cooperativas, sociedades, uniones o mutualidades y otros organismos semejantes, en los términos de la Ley Federal de Reforma -- Agraria, de la Ley General de Crédito Rural y de más ordenamientos aplicables en materia de crédito rural y agrícola.

VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia.

VII. Sociedades cooperativas de consumo.

VIII. Organismos que conforme a la ley agrupen - a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo.

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

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil - que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.

XI. Asociaciones o sociedades civiles organiza--

das con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos.

XII. Sociedades civiles constituídas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.

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

Dentro del Título IV donde se establecen las disposiciones generales para la regulación contributiva de las personas físicas encontramos el artículo 77 que establece:

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

I. Las prestaciones distintas del salario que reciban trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

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

III. Las jubilaciones, pensiones y haberes de re

tiro en los casos de invalidez, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

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

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

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

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

VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de tra

bajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II o, en su caso, de este Título.

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

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

XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general de la zona económica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general, pagando por el excedente el impuesto en los términos de este Título.

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

a) Los agentes diplomáticos.

b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.

c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.

d) Los miembros de delegaciones oficiales, cuando representen países extranjeros.

e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.

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

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

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

XIV. Los que provengan de contratos de arrenda-- miento prorrogados por disposición de la ley (ren-- tas congeladas).

XV. Los derivados de la enajenación de casa habitación siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación.

b) Que el importe de la enajenación se invierta en territorio nacional, dentro del año siguiente, en la adquisición o construcción de casas habitación de su propiedad, en la que establezca su domicilio o destine para arrendamiento, siempre que en este último caso se encuentren ubicadas dentro de las zonas de desarrollo que señale el reglamento de esta ley. Si sólo se invierte parte del importe obtenido, por la parte proporcional no invertida se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Para que no se esté obligado a pagar el impuesto por los ingresos a que se refiere esta fracción o para que se amplíe el plazo de inversión a dos años, se deberá cumplir con los requisitos que señale el reglamento de esta ley. Tampoco se estará obligado al pago del impuesto cuando el contribuyente invierta el importe de la enajenación para pagar deudas contraídas en la adquisición de casas habitación que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, siempre que la adquisición se hubiere efectuado dentro del año inmediato anterior a la fecha de la enajenación.

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

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

XVIII. Los que obtengan los ejidatarios y comuneros por la producción agropecuaria, silvícola o pesquera y los que perciban los miembros de asociaciones, cooperativas, sociedades, uniones o mutualidades y otros organismos semejantes, en los términos de la Ley Federal de Reforma Agraria, de la Ley General de Crédito Rural y demás ordenamientos aplicables en materia de crédito rural y agrícola.

XIX. Los intereses pagados por instituciones de crédito, cuando no excedan de 5% anual del monto del depósito del que deriven.

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

XXI. Los intereses provenientes de bonos emitidos por el Gobierno Federal o por sus agentes financieros, en moneda extranjera, en los que se establezca la franquicia de este impuesto, así como los intereses provenientes de certificados de Tesorería que él mismo emita.

XXII. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados y beneficiarios con motivo de pólizas contratadas, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo.

XXIII. Los que se reciban por herencia o legado.

XXIV. Los que se reciban como donativos:

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

b) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en -

en los términos de este Título.

Para los efectos del inciso b) de esta fracción, se considerará donativo el remanente distribuíble en bienes que se obtengan de las personas morales a que se refieren los artículos 70 y 73 de esta ley.

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

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

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

XXVIII. Los derivados de regalías que perciban - los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor, salvo en - los siguientes casos:

a) Cuando quien percibe estos ingresos obtenga - además, de la persona que los paga, ingresos de

los señalados en los Capítulos I ó II de este Tí
tulo.

b) Cuando la persona que percibe estos ingresos sea socio o accionista de quien se los paga y sea titular de más de un 10% del capital social.

c) Cuando en un año de calendario la totalidad de estos ingresos se perciban de una sola persona, excepto cuando esta última se dedique a la actividad editorial o a la grabación o impresión de música.

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

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

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

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

En virtud de lo anterior, podemos válidamente afirmar - que nos encontramos frente a una falta de técnica legislativa en la redacción de dicho artículo 77 que bien podría solucionarse sí en lugar de decir "no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos", se dijera: "no será objeto del impuesto sobre la renta la obtención de los siguientes ingresos", con lo cual pasamos de la figura jurídica de la exención a la de la no causación.

Por lo que respecta a la fracción XII del citado artículo y que se refiere a las remuneraciones percibidas por representantes de Estados extranjeros así como a los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, consideremos -- que corresponden a verdaderas exenciones cuya inconstitucionalidad hemos ampliamente comentado en el capítulo tercero, al cual nos remitimos.

El artículo 95 relativo al tratamiento de los ingresos que perciban las personas físicas con motivo de la enajenación de bienes, establece en su quinto párrafo lo siguiente:

"Artículo 95.-.....No se considerarán ingresos - por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni los que deriven de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por - enajenación se considere interés en los términos

de la fracción III del artículo 125 de esta ley".

Del artículo transcrito puede fácilmente observarse que el mismo regula un caso de no causación que sirve para delimitar el campo de aplicación del presupuesto de causación y, por lo tanto, no contraviene en forma alguna la prohibición constitucional.

En el primer párrafo del artículo 146 referente al Título quinto, que establece el tratamiento de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional nos encontramos nuevamente ante un caso de no causación que recibe erróneamente el tratamiento de exención y por lo tanto contraviene la prohibición constitucional. Así el primer párrafo del artículo 146 establece:

"Artículo 146.- Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o personas morales, sin establecimiento permanente en el país o que teniéndolo los servicios no estén relacionados con dicho establecimiento. En el caso de establecimientos en territorio nacional de extranjeros residentes en el extranjero o que en los términos del artículo 3ª de esta ley, no constituyan establecimiento permanente, no será aplicable la exención a que se refiere este precepto".

Asimismo, en el párrafo segundo del citado artículo se exceptúa del pago de dicho impuesto, los ingresos por los con

ceptos antes mencionados, obtenidos en el ejercicio de sus funciones, por:

"I. Los agentes diplomáticos.

II. Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en caso de reciprocidad.

III. Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista recipro cidad.

IV. Los miembros de delegaciones oficiales, cuando representen países extranjeros.

V. Los miembros de delegaciones científicas y hu manitarias.

VI. Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u ofi cina en México, cuando así lo establezcan los -- tratados o convenios.

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

Consideramos que en los casos antes señalados nos encontramos ante verdaderas exenciones de impuestos que contravienen formalmente a la Constitución, pues, en estos casos la --

exención se encuentra condicionada a la existencia de una norma de reciprocidad consagrada en los convenios o tratados internacionales que celebre México con el país de que dependan los sujetos exentos, lo que implica que no se trata del reconocimiento de una ausencia de potestad tributaria sobre el Estado acreditante sino que se exige a virtud de la reciprocidad, o dicho con otras palabras, la exención misma es creada en el convenio o tratado lo cual como vimos en el capítulo respectivo es formalmente inconstitucional.

Dentro del propio Título V, encontramos que el último párrafo del artículo 147 nuevamente incurre en la situación expuesta respecto del primer párrafo del artículo 146. Así el último párrafo del artículo 147 establece:

"Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo, cuando provengan de la realización de un espectáculo público contratado conforme al último párrafo del artículo 159 de esta ley, así como los pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o personas morales, sin establecimiento permanente en el país o que teniéndolo los servicios no esten relacionados con dicho establecimiento. En el caso de establecimientos en territorio nacional de extranjeros residentes en el extranjero que en los términos del artículo 3º de esta ley, no constituyan establecimiento permanente, no será aplicable la exención a que se refiere este párrafo".

Igualmente dentro del Título referente a los extranjeros encontramos iguales tratamientos inconstitucionales en --

los artículos 151 cuarto párrafo, 154-A, 158 tercer párrafo y 159 tercer párrafo, y para efectos de observación se transcriben a continuación:

"Artículo 151, cuarto párrafo.-Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos a que se refiere este artículo, cuando la operación se realice a través de bolsa de valores autorizada en el país y siempre que dichos valores sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

"Artículo 154-A.- Se exceptúa del pago del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo anterior, los intereses que se mencionan a continuación:

I. Los que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal.

II. Los que sean a plazo de 5 años o más, a tasa de interés fija y se trate de entidades de financiamiento registradas para este efecto en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. Los provenientes de bono, obligaciones y otros títulos de crédito, excepto aceptaciones, emitidos en moneda extranjera y colocados en el extranjero entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

IV. Los provenientes de aceptaciones bancarias - en moneda extranjera, siempre que sean susceptibles de ser descontadas en el banco central del país que las emita".

"Artículo 158, tercer párrafo.- Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere este artículo los ingresos que se obtengan por concepto de loterías, rifas, sorteos o concursos, cuando el valor de cada premio no exceda de \$500.00.

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

"Artículo 159, tercer párrafo.- Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo cuando el espectáculo sea contratado por la Federación, -- las entidades federativas, los Municipios, así -- como sus organismos descentralizados, las universidades con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, inclusive cuando las entidades antes mencionadas tengan el carácter de fideicomitente o fideicomisario y el espectáculo se contrate por conducto del fideicomiso, así como por las asociaciones y sociedades civiles en los términos y con los requisitos que fije el reglamento de esta ley".

De lo anterior podemos concluir que la Ley del Impuesto sobre la Renta regula diversas clases de exenciones, y con --

propósitos diversos. Así, en ocasiones solo se trata de deslindar claramente los extremos del hecho imponible, en otras, por el contrario, se otorgan con el fin de estimular la inversión desgravando verdaderas manifestaciones de capacidad contributiva y violando con ello no sólo la prohibición contenida en el artículo 28 constitucional, sino el principio de generalidad que debe prevalecer en toda imposición.

Por lo que respecta al reglamento de la ley en estudio, a pesar de que éste resulta obsoleto toda vez que ha permanecido estático ante las reformas, derogaciones e incluso abrogaciones que ha sufrido la regulación sustantiva en materia de gravámenes fiscales a la renta, encontramos en él diversas disposiciones que marcan los requisitos que deben de satisfacerse para disfrutar de las exenciones concedidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tal es el caso de los artículos 8, 87, 88, 89, 90, 91, 92 y 96, de los cuales destaca el artículo 89 por cuanto hace extensiva la exención consignada en la fracción XV del artículo 77 de la ley que reglamenta y señala en sus dos primeros párrafos lo siguiente:

"Artículo 89.- Para los efectos de la fracción XIV del artículo 49 de la ley (ahora fracción XV del artículo 77) también se considerarán exentos los ingresos derivados de la enajenación de su casa habitación, cuando el contribuyente los destine a la adquisición de certificados de participación inmobiliaria no amortizables que le den derecho a ocupar otro inmueble en el que establezca su domicilio.

Igualmente gozarán de dicha exención los ingresos que se obtengan por la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda y la cesión de derechos de fideicomitente o fideicomisario, cuando

el inmueble que ampara dichos títulos o derechos haya sido habitado por el contribuyente cuando - menos durante dos años con anterioridad a la enajenación y el importe de ésta se destine dentro del año siguiente a la adquisición o construcción de su casa-habitación, o bien, a la adquisición de otro certificado que le de derecho a ocupar - un inmueble, en el que establezca su domicilio".

Independientemente de que esta disposición tiene por objeto resolver el grave problema habitacional a través del desgravamiento de los ingresos obtenidos por la venta de casas - habitación siempre que éstos se destinen a la compra de inmuebles con tal carácter, certificados de participación inmobiliaria, certificados de vivienda o a la construcción de un inmueble - que sirva de casa habitación al contribuyente, violan la Constitución no sólo por cuanto contravienen la prohibición contenida en ésta, sino porque se otorgan ventajas en perjuicio de otros contribuyentes que no tienen la suerte de poder aplicar estos ingresos a los fines previstos por la ley.

IV.2. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

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

impuesto se hace aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere la ley. De lo anterior resulta que aún cuando la deuda líquida exigible es igual a cero pesos y centavos, subsisten todas las obligaciones y derechos que el nacimiento de tal relación jurídico-tributaria implica. Lo anterior está reconocido en la propia ley que señala que "los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a la ley" (1). El objeto de este sistema es el de no interrumpir la "cadena" creada por el complejo mecanismo bajo el cual funciona la ley, así como el de que el causante al que le ha sido trasladado este impuesto y cuyos actos o actividades se encuentren bajo la aplicación de la tasa del 0%, tengan derecho al acreditamiento y en consecuencia les sea pagado el impuesto que les fue trasladado.

Respecto de las exenciones concedidas por esta ley, encontramos primeramente que el segundo párrafo del artículo 3^a establece:

"Artículo 3, párrafo segundo.- La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, - así como sus organismos descentralizados y las - instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público".

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

Dentro del Capítulo II que establece el tratamiento con tributivo de todas aquellas operaciones en las que se enajenen bienes, encontramos el artículo 9 que establece:

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

I. El suelo.

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

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

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

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

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

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

VIII. Los que sin propósito de lucro enajenen en beneficio exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores, según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y comunales que operen en los términos de la Ley de la Reforma Agraria, así como las dependencias y organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en disposiciones de carácter general. El beneficio previsto en la presente fracción, no se aplicará en tratándose de enajenaciones de bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 2ºC fracción I, de esta ley.

Consideramos que el tratamiento que se les da a los casos señalados por las distintas fracciones que integran el artículo transcrito es el de exención, pues de su propia redacción se desprende que por regla general se produce el encuadramiento con el presupuesto de hecho, pero que sin embargo, por disposición contenida en éste, se libera del pago del impuesto, lo cual es jurídicamente incorrecto en la medida en que en realidad debieran de haberse regulado como casos de no causación ya que la intención fue, indudablemente, delimitar los extremos del hecho imponible a aquellos casos en que se consideró que no había manifestación de capacidad contribu

tiva o que no debieran de ser gravados por razones de índole económico y social.

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

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

I. Derogada.

II. Derogada.

III. Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean miembros, socios o asociados de la persona moral que presta el servicio.

IV. Los de enseñanza, que presten los organismos descentralizados y los establecimientos de particulares, que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley Federal de Educación.

V. El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril y el que requiera de concesión o permiso federal para operar.

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

VII. Derogada.

VIII. Derogada.

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

X. Por los que se deriven intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que:

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

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

c) Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento.

d) Paguen los trabajadores a sus patrones en ope raciones de mutuo, así como los pagados por los derechohabientes a instituciones de seguridad so cial.

e) Provenzan de cajas de ahorro de los trabajado res y de fondos de ahorro establecidos por las em presas siempre que reúna los requisitos de dedu cibilidad en los términos de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

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

XI. Los prestados por bolsas de valores con con cesión para operar y por casas de bolsa, así co mo las comisiones de agentes, corredores y promo tores de bolsa.

XII. Los proporcionados a sus miembros como con traprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los re lativos a los fines que les sean propios, tratán dose:

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

b) Sindicatos obreros y organismos que los agru pen.

c) Cámaras de comercio, industria, agricultura, -

ganadería o pesca, así como los organismos que - las agrupen.

d) Asociaciones patronales y colegios de profesionales.

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

XIII. Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada. No se considerará espectáculos públicos los presentados en restaurantes, bares, cabrets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

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

XV. Derogada.

XVI. Los prestados por autores, a que se refiere la Ley Federal de Derechos de Autor".

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

I. Derogada.

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

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

IV. Derogada.

V. Libros, periódicos y revistas".

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

I. Las que, en los términos de la legislación -- aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta -- ley.

II. Las de equipaje y menajes de casas a que se refiere el Código Aduanero.

III. Los de bienes cuya enajenación en el país y

la de servicios por cuya prestación en territorio nacional, no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o se les aplique la tasa del 0%. - No quedan comprendidos en esta fracción los bienes muebles usados.

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

IV.3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES.

La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles en su artículo segundo establece:

"Artículo 2.- No se pagará el impuesto en los siguientes casos:

I. En las adquisiciones por las instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, instituciones publicas de enseñanza y establecimientos de enseñanza propiedad de particulares, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, por los bienes destinados exclusivamente a sus fines educativos.

II. En las adquisiciones que se realicen al constituir o disolver la sociedad conyugal, así como

en el acto en que se cambien las capitulaciones matrimoniales. No queda incluida en esta fracción la transmisión hereditaria de la parte correspondiente a cada cónyuge en la sociedad conyugal.

III. En las adquisiciones por los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, en caso de reciprocidad.

IV. En las adquisiciones por los partidos y asociaciones políticas para su propio uso.

V. En las adquisiciones realizadas por organismos descentralizados de la Federación, el Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios, que promuevan la vivienda de interés social".

Del análisis del artículo transcrito, nuevamente nos encontramos frente a exenciones cuya intención es la delimitación del presupuesto de hecho. De esta manera en las fracciones I a V, hecha excepción de la fracción II, con muy mala técnica legislativa dan tratamiento de exenciones subjetivas a casos que quieren dejarse fuera de la imposición por finalidades que son perfectamente entendibles y válidas a la luz de consideraciones económico-sociales pero que bien podrían cumplir su cometido e incorporarse dentro del marco de la constitucionalidad, si en lugar de que se establecieran como exenciones, se les regulara como casos de no sujeción al tributo o se consagraran en favor de las situaciones por ellas contempladas, estímulos fiscales para tal efecto.

Respecto de la fracción II del citado artículo, cabe ha-
cer la distinción de que en ella se regula una exención de ca-
rácter objetivo pretendiendo con ello resolver un caso al que
debiera dársele tratamiento de no causación del impuesto, en
virtud de que la situación que encierra no es representativa
de capacidad contributiva.

IV.4. LOS ESTIMULOS FISCALES.

A lo largo del presente trabajo nos hemos propuesto en
contra del empleo de la exención como técnica para obtener e-
fectos desgravatorios en el ámbito económico, dada su eviden-
te inconstitucionalidad. Asimismo, hemos señalado a los estí-
mulos fiscales como una de las mejores vías o caminos a través
de los cuales el Estado debe canalizar los fomentos o ayudas
que pretenda otorgar en favor de determinadas ramas de la in-
dustria, sectores o categorías de individuos cuya actividad
es considerada por éste como valiosa en virtud del positivo -
efecto que producen al desarrollo económico y social del país.
Corresponde ahora el análisis breve de estas figuras.

En términos generales, podemos definir a los estímulos
fiscales como el conjunto de disposiciones legales integrales
de un nuevo esquema de política fiscal que tiende a obtener -
la ayuda del contribuyente en la realización de determinados
objetivos considerados como prioritarios en el desarrollo eco-
nómico-social del país, a través del sacrificio fiscal por --
parte del Estado y el correlativo beneficio a cargo del con--
tribuyente.

En nuestro sistema tributario los estímulos fiscales se
han otorgado mediante la utilización de tres instrumentos ju-
rídicos, a saber: A) Subsidios; B) Certificados de Devolución
de Impuestos (CEDIS), y; C) Certificados de Promoción Fiscal

(CEPROFIS).

A) Subsidios.- Constituyen un régimen de estímulos en los cuales, por una disposición especial de carácter general se otorgan en favor de los contribuyentes créditos aplicables exclusivamente en contra del impuesto por el cual se otorga y, que puede ampararlo ya sea por su totalidad, o sólo por una parte, o porcentaje del mismo. Este régimen difiere de la exención por cuanto implica no sólo la causación del impuesto aplicable sino, además, el pago del mismo.

Los subsidios así como las otras formas de estímulos, tienen un carácter temporal y su otorgamiento implica la satisfacción de los requisitos exigidos en el acuerdo o decreto que los crea. Su aplicación puede darse ya sea a partir de la fecha en que la solicitud es aceptada por la autoridad competente, o, puede ocurrir que se retrotaiga al momento en que se inició la vigencia de la disposición que lo creó.

No son privilegios o franquicias, sino premios o compensaciones que se otorgan a determinadas personas que reúnen las características previstas en la hipótesis jurídica que consigna el estímulo.

Como ejemplo de los subsidios más importantes encontramos aquéllos que puede otorgar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por disposición del artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 1983, a las empresas de la industria terminal automotriz, así como a la industria de autopartes y que pueden ser, en ambos casos, de hasta el 100% del Impuesto General de Importación que cause la maquinaria, equipo, materias primas, partes y piezas destinadas a la fabricación de automóviles, camiones, tracto-

camiones y autobuses integrales, así como los que se destinen a la fabricación de componentes, respectivamente.

Importante es señalar, que para poder disfrutar de este tipo de subsidios, los beneficiarios necesariamente deberán - promover la solicitud respectiva ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público donde acrediten haber cumplido previamente con los requisitos exigidos.

B) Certificados de Devolución de Impuestos (CEDIS).- En el régimen de devolución de impuestos, la persona física o moral beneficiada con los mismos solicita a la autoridad correspondiente, el reintegro de los impuestos que hubiere pagado y respecto de los cuales se otorga el estímulo. La citada autoridad, una vez que comprueba que se han cumplido los requisitos y condiciones fijadas en el decreto respectivo, otorga al solicitante a través de la Tesorería de la Federación, un documento conocido como Certificado de Devolución de Impuestos, nominativo e intransferible y que sólo puede utilizarse para el pago de impuestos federales no afectos a un fin específico. Cabe señalar, que el crédito fiscal que representa el certificado prescribe en cinco años a partir de la expedición del título.

Este régimen de estímulos ha sido ampliamente utilizado en materia de comercio exterior y, se han otorgado para la devolución de impuestos indirectos que gravan el producto a exportar así como el general de importación.

Como ejemplo de éstos podemos señalar, los concedidos - mediante el Decreto que Dispone que se Devuelvan a los Exportadores de Productos Industriales de Manufactura Nacional los Impuestos Indirectos y el General de Importación, publicado -

en el Diario Oficial de la Federación el 1º de abril de 1977.

C) Certificados de Promoción Fiscal (CEPROFIS).- El Certificado de Promoción Fiscal consiste en un documento que expide la autoridad competente - Secretaría de Hacienda y Crédito Público -, con base en un acuerdo o decreto que expide el Ejecutivo Federal, y que ampara para su beneficiario un crédito contra impuestos federales.

Pueden gozar de este régimen de promoción fiscal, todas aquellas personas físicas o morales cuya actividad se adecúe a cualquiera de las previstas en los decretos y acuerdos respectivos, y que soliciten ante la autoridad respectiva el otorgamiento del mismo.

Han tendido a suplir a los subsidios, dado que su estructuración les imprime una mecánica privilegiada que los hace - más accesibles, eficientes y en general versátiles en cuanto a su manejo.

Actualmente, por disposición del artículo 37 de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982, se derogaron las diversas disposiciones que, en materia de estímulos fiscales, expidió el Ejecutivo Federal, quedando sólo en vigor los estímulos relacionados con los impuestos al comercio exterior, así como el Decreto que Establece los Estímulos Fiscales para el Fomento del Empleo y la Inversión en las Actividades Industriales.

A guisa de ejemplo, señalaremos que el citado decreto establece un régimen de estímulos fiscales bajo la forma de - Certificados de Promoción Fiscal, representativos de un por--

centaje de estímulo que va del 10% hasta el 20% del monto de las inversiones realizadas en empresas industriales, destinadas a realizar o ampliar una actividad industrial prioritaria, de acuerdo con la categoría de la actividad industrial y con la ubicación de las inversiones.

El citado decreto tiene como objetivos los siguientes: 1ª aumentar el empleo; 2ª estimular la inversión; 3ª impulsar el desarrollo de la pequeña industria; 4ª fomentar la producción nacional de bienes de capital; 5ª propiciar la mayor utilización de la capacidad instalada, y; 6ª promover el desarrollo regional equilibrado (2).

Cabe destacar que los estímulos fiscales son repercutibles, por cuanto sus beneficiarios deben trasladarlos a los usuarios o consumidores, mediante la reducción en el precio de los artículos o servicios de tal manera que se fomente la utilización de estos últimos, o el consumo de aquéllos. No obstante lo anterior, en la actualidad presentan el inconveniente de estar regulados por un sinnúmero de ordenamientos, por lo que sería deseable su codificación.

Asimismo, se observa que en diversos decretos, los estímulos concedidos consisten en exenciones de impuestos, lo cual, como ampliamente hemos visto, constituyen violaciones a la Constitución, por lo que habrá de proscribirse la utilización de la exención como forma de promoción fiscal.

De igual manera consideramos que los estímulos fiscales pueden ser uno de los mejores medios para cumplir los más altos anhelos de la justicia tributaria, siempre y cuando se otorguen con discreción, a través de disposiciones generales que beneficien a todas aquellas personas cuya situa-

ción coincida con aquélla respecto de la cual se ha otorgado el estímulo; que su vigencia sea temporal y que exista un auténtico control y evaluación de los mismos. Sólo mediante la observancia de las anteriores consideraciones podrá asegurarse el éxito en la finalidad de los mismos, que deberá estar encausada siempre a la satisfacción de las carencias públicas.

Por último, es importante que quede bien claro, que el uso de los estímulos fiscales no deberá en manera alguna substituir el empleo de las figuras de no sujeción y no causación, ya que éstas habrán necesariamente de utilizarse cuando lo -- que se quiera sea limitar los extremos del hecho imponible, -- lo que nos conducirá a la aplicación de una adecuada técnica legislativa.

CITAS CAPITULO IV.

- (1) Artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor -
Agregado, vigente.
- (2) Vid. Artículo 1º del Decreto que Establece los
Estímulos Fiscales para el Fomento del Empleo
y la Inversión en las Actividades Industriales.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación
el 6 de marzo de 1979.
-

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

7.- La exención tampoco debe confundirse con la no causación ya que esta última no se refiere a una liberación o --perdón de una deuda, sino simplemente a todas aquellas situaciones, actos o hechos que no fueron incluidos en el hecho imponible; y absurdo resultaría que se consideraran dichas circunstancias como un perdón o remisión, ya que ellas nunca han sido objeto de tributo y por lo tanto no se puede eximir o liberar algo respecto de lo cual no ha nacido una obligación.

8.- Con la exención se remite una deuda, liberando de --tal modo a la persona del cumplimiento de una obligación a su cargo; en la no sujeción se determina expresamente y en forma negativa a aquellas personas que no se comprenden o incluyen en el hecho imponible; por último, la no causación representa

todas aquellas situaciones, actos o hechos que de ningún modo han sido objeto de tributo, y por lo tanto, no hay coincidencia con el hecho imponible, o como se denomina en el Derecho Penal, nos encontramos ante un caso de atipicidad.

9.- Históricamente no se encuentra ningún texto que indique que la forma o tipo de exención que prohíbe nuestra actual -- Constitución.

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

11.- Nuestra Constitución al consagrar en forma expresa la prohibición a la exención tributaria, no sólo limitó la potestad impositiva, sino que determinó que el Congreso de la Unión carece de poder de exención.

12.- La Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional en Materia de Monopolios, regula la prohibición constitucional de la exención de modo tal que va más allá del ordenamiento del que emana, vulnerando con ello la supremacía y fundamentalidad de nuestra Carta Magna.

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

14.- Aún cuando las exenciones consagradas en las leyes representan una violación meramente formal a la Constitución, porque bien podría argumentarse que el sentimiento del pueblo ha quedado plasmado en la elaboración de la ley, constituyen una burla franca al pueblo por no respetar las vías institucionales.

15.- Es en la elaboración del hecho imponible donde se encuentra la vía institucional correcta para respetar la prhibición constitucional, ya que con una correcta elaboración de aquél, no sólo podremos garantizar la realización de los fines u objetivos del pueblo, sino que, concomitantemente, lograremos la realización de un principio fundamental que es la seguridad jurídica.

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

17.- Los estímulos fiscales producen los mismos efectos económicos que la exención. No son privilegios o franquicias, sino premios o compensaciones que se otorgan a determinadas personas que reúnen las características previstas en el acuerdo o decreto que consigna el estímulo. Plantean una política de carácter positivo que suprime el concepto de perdón, amnistía por el del premio y el aliento a aquellas personas que desarrollan una actividad en beneficio del país. Nos proponemos por su uso, pero siempre en forma prudente y en tanto no substituyan el empleo de las figuras de no sujeción y no causación, pues, estas deberán necesariamente de utilizarse en aquellos casos en que lo que se quiera, sea limitar los extremos del hecho imponible.

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

- ANDREOZZI, MANUEL. "Derecho Tributario Argentino". Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1951.
- ARAUJO FALCAO, AMILCAR DE. "El Hecho Generador de la Obligación Tributaria". Trad. Esp. por Giuliani Fonrouge Carlos. del -- original en portugués Fato Gerador da Obricao Tributária. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1964.
- BERLIRI, ANTONIO. "Principios de Derecho Tributario". Trad. por Fernando Vicente - Arche Domingo. - Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España. 1964. Vol. I y II.
- BURGOA, IGNACIO. "Derecho Constitucional Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. México -- 1973.
- BURGOA, IGNACIO. "Las Garantías Individuales". 9a. Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1975.
- CAMARA DE DIPUTADOS "Diario de los Debates del Constituyente 1916-1917". Editorial Ediciones de la Comisión Nacional para la celebración del Sequicentenario de la Proclamación de -

- la Independencia Nacional y del Cincuentenario de la Revolución Mexicana. México 1960. Tomo II.
- DE LA GARZA, SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano". - 9a. Edición. Editorial Porrúa, - S.A., México 1979.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 9a. Edición. Editorial Porrúa, S.A., México 1967.
- FRAGA, GABINO. "Derecho Administrativo". 12a. - Edición. Editorial Porrúa, S.A., México 1968.
- GARZA J., SERVANDO. "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Editorial Cultura T.G., S.A. México 1949.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS. "Derecho Financiero". 2a. Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1970. Vol. I y II.
- GRIZIOTTI, BENVENUTO. "Principios de Ciencia de las Finanzas". Trad. por Dino Jarach - de la 6a. Edición Italiana Primi Elementi de Scienza de lley Finanze. Roque Depalma Editor. Buenos Aires, Argentina 1959.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ, ERNESTO. "Derecho de las Obligaciones". - 5a. Edición, Editorial José Ma.- Cajica Jr., S.A. México 1974.

- JARACH, DINO. "Curso Superior de Derecho Tributario". Editorial Liceo Profesional CIMA. Buenos Aires, Argentina, 1969. Vol. I y II.
- JARACH, DINO. "El Hecho Imponible". Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina. Buenos Aires, Argentina 1943.
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". 3a. Edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1973.
- PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS Y GONZALEZ, EUSEBIO. "Curso de Derecho Tributario". - Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España 1975. Vol.- I y II.
- PUGLIESE, MARIO. "Instituciones de Derecho Financiero". 2a. Edición. Editorial - Porrúa, S.A. México 1976.
- RIPERT, GEORGES Y BOULANGER, JEAN. "Tratado de Derecho Civil". Trad. por Delia García Daireaux. Ed. - la Ley. Buenos Aires, Argentina 1964. Tomo IV.
- RUIZ, EDUARDO. "Derecho Constitucional". 2a. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1978.

- JARACH, DINO. "Curso Superior de Derecho Tributario". Editorial Liceo Profesional CIMA. Buenos Aires, Argentina, 1969. Vol. I y II.
- JARACH, DINO. "El Hecho Imponible". Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina. Buenos Aires, Argentina 1943.
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". 3a.- Edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1973.
- PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS Y GONZALEZ, EUSEBIO. "Curso de Derecho Tributario". - Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España 1975. Vol.- I y II.
- PUGLIESE, MARIO. "Instituciones de Derecho Financiero". 2a. Edición. Editorial - Porrúa, S.A. México 1976.
- RIPERT, GEORGES Y BOULANGER, JEAN. "Tratado de Derecho Civil". Trad. por Delia García Daireaux. Ed. - la Ley. Buenos Aires, Argentina 1964. Tomo IV.
- RUIZ, EDUARDO. "Derecho Constitucional". 2a. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1978.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. "El Nacimiento de la Obligación Tributaria". Artículo publicado en 1965 en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. - Madrid, España. Reproducido por la serie "Temas de Derecho Tributario" en el No. 2 de la Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Argentina, promoción 1968. Buenos Aires Argentina 1968.

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

SERRA ROJAS, ANDRES. "Derecho Administrativo". 6a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México -- 1974. Vol I y II.

TENA RAMIREZ, FELIPE "Derecho Constitucional Mexicano". 13a. Edición. Editorial Porrúa, - S.A. México 1975.

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

- URSUA, FRANCISCO A. "Curso de Derecho Internacional Público". 4a. Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1976.
- VALDES COSTA, RAMON. "Curso de Derecho Tributario". - Editorial Impresora Uruguaya Colombino S.A. Montevideo 1970.
- VILLEGAS, HECTOR. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". 2a. Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina 1969.
-

- DICCIONARIO ENCICLOPEDICO ABREVIADO. Tomos III y IV. 6a. Edición. Editorial Espasa-Calpe. Madrid, España 1954.
- DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE LA LENGUA CASTELLANA. Tomo I. 2a. Edición. Editorial - Codex. México 1960.
- DICCIONARIO IDEOLOGICO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Editorial Gustavo Gili. Barcelona, España 1954.
- DICCIONARIO LATINO ESPAÑOL. Editorial Ramón Sopena. 4a. Edición. España 1950.
- DICCIONARIO LATINO-ESPAÑOL. Valbuena Reformado. 4a. Edición. París 1855.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.	Editorial Publicaciones Herrerías México 1942.
DICCIONARIO PORRUA DE LA LENGUA ESPAÑOLA.	8a. Edición. Editorial Porrúa, - S.A., México 1975.
DICCIONARIO DE SINONIMOS Y CONTRARIOS.	Editorial Varazen, S.A., México 1971.
ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA.	Tomo XI. Editorial Bibliográfica Argentina. Argentina 1960.
NUEVO DICCIONARIO LATINO ESPAÑOL ETIMOLOGICO.	26a. Edición. Madrid, España -- 1952.
NUEVO DICCIONARIO LATINO ESPAÑOL ESTIMOLOGICO.	26a. Edición. por D. Raymundo de Miguel y el Marqués de Morante.- Madrid, España 1952.
PEQUEÑO LAROUSSE.	28a. Edición. Editorial Noguer. Barcelona, España 1975.