

Universidad de Nuevo León  
**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES**

**EL PROBLEMA DE LA CONSTITUCIONALIDAD  
DE LA EXENCION DE IMPUESTOS  
COMO PROTECCION INDUSTRIAL**

---

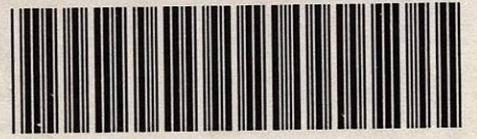
Juan Rodriguez Mancha  
MONTERREY, N. L., MEXICO

TL

KGF4611

R647

2.1



1080125247

~~Admission~~

25 du octobre de 1957.

---

Universidad de Nuevo León  
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

**EL PROBLEMA DE LA CONSTITUCIONALIDAD  
DE LA EXENCION DE IMPUESTOS  
COMO PROTECCION INDUSTRIAL**

---

UANL B. U. "Raul Rangel Frías"  
*Documento Donado por:*  
Lic. Federico Paéz Flores

Teaís para obtener el Título de  
Licenciado en Ciencias Jurídicas  
presenta el Pasante de Derecho.  
Juan Rodríguez Mancha.



*A mis padres*

*A mi esposa y mi hija*

- I N D I C E -

P r o l o g o

- I.- Localización del Derecho Tributario en la Ciencia del Derecho.
- II.- Antecedentes de la Evolución Fiscal
- III.- Limitaciones que la Constitución impone al Poder del Gobernante.
- IV.- Definición de Impuesto y Teorías -- Relativas.
- V.- Obligación de Contribuir a los Gastos de la Nación y sus Fundamentos- Constitucionales.
- VI.- Diversas Categorías de Exención de- Impuestos y su Clasificación.
- VII.- La Exención de Impuestos como Pro - tección Industrial.
- VIII.- El Fundamento Constitucional de la- Exención Impositiva.
- IX.- Contraprestación de los Exentos.
- X.- Beneficios que Proporciona al País.

C o n c l u s i o n e s.

## P r o l o g o

La relevante importancia que constantemente adquiere el Derecho Fiscal o Ciencia de las Finanzas Públicas en el ámbito de la Ciencia Jurídica, y su creciente aplicación en la resolución de problemas de carácter jurídico, económico y político, fueron factores determinantes para que me interesara en conocer, al menos en su panorama general y en una forma superficial, los elementos directrices de esta nueva Ciencia.

El objeto principal que persigo al realizar este modesto trabajo, no es el de hacer un minucioso y bien documentado estudio sobre el tema escogido, ni el de aportar nuevas ideas, ni mucho menos, es simple y sencillamente, un pretexto para estudiar la materia Fiscal.

Al cursar las distintas asignaturas de la carrera de Derecho, estudié las materias fundamentales para obtener el título de Licenciado en Ciencias Jurídicas, pero en relación con el Derecho Fiscal, apenas alcanzamos a estudiar sus nociones generales, ello, más que ninguna otra causa, fué la que me indujo, tomando en consideración la importancia de tales conocimientos, a tratar de completar, aunque de una manera bastante -

deficiente por cierto, los estudios que sobre la materia había empezado a realizar.

El tema sobre la Constitucionalidad de la Exención de Impuestos como medida Protectora de la Industria, me pareció atractivo e interesante y ello fue el pretexto para avocarme al estudio.

Obvio resulta hacer del conocimiento de los Honorables Abogados que integran el Jurado, las dificultades que encontré para consultar textos relativos al caso, la bibliografía relativa es bastante escasa y las mas de las veces difícil de conseguir, únicamente el deseo de conocer la materia fiscal, me hizo persistir en mi intención de llevar al cabo mi cometido.

Claro está, que para los vastos conocimientos que sobre la materia tienen realizados los señores Jurados, la visión que se formarán sobre el estudio será el de deficiente e incompleto; por lo tanto, pido sean benévolos en el juicio que sobre el particular emitan, si bien el trabajo merece severas críticas, pues es evidente mi falta de conocimientos sobre la materia, no tan inconsistente resulta, si se toma en consideración el deseo de superación que lleva implícito.

El Sustentante.

## Capítulo Primero

### LOCALIZACION DEL DERECHO TRIBUTARIO EN LA CIENCIA DEL DERECHO

El Derecho Tributario o Ciencia de las Finanzas Públicas, es de reciente creación; su independencia, su autonomía de las demás ciencias, no puede remontarse más allá de la Revolución Francesa. Claro está, que el problema de la financiación del Estado se presentó en épocas precedentes, más aún, tal acontecimiento se presentó desde el momento que se crearon las primeras formas de vida colectiva, puesto que, concomitantemente, surgiéron necesidades de tipo colectivo, las cuales para ser satisfechas requerían gastos, los que en consecuencia, deberían ser cubiertos por los miembros de la colectividad.

En esa forma, y a medida que se acusa el desarrollo de las sociedades humanas, el problema financiero público se presenta cada vez con mayor intensidad. Sin embargo, y a pesar de que antiguamente se le reconocía cierta importancia al problema de financiación del Estado, no sino hasta el siglo pasado cuando la Ciencia de las Finanzas Públicas fué objeto de estudios sistemáticos y se le concedió su autonomía.

Remontándonos a la antigua Roma, en los pasajes de algunas obras de Jenofonte y Aris-

tóteles, hacen referencia al fenómeno financiero del Estado, criticando el excesivo aumento de los gastos públicos; "el mismo problema llamó la atención del Italiano Carafa en el siglo XV, sucediéndose los comentarios sobre el tema en el siglo - XVI, sobre todo en Italia y Francia".

En el siglo XVII los alemanes Bornitz, Bessold y Klock hacen estudios sobre la tributación; a fines del mismo siglo, en Inglaterra, Hobbes y Petty se mostraron partidarios de los impuestos indirectos y John Locke y Vanderlint de los impuestos directos.

Ya en el siglo XVIII, entre otros autores, Hutchison, Davenant, Vauban y Broggia, realizaron estudios relativos a la creación de impuestos y a la forma o sistema de su financiación por el Estado. En el mismo siglo, en el año de 1748, Carlos Secondat Varon de la Brede y de Montesquieu en su obra " El Espíritu de las Leyes " dedica el libro décimotercero al estudio de las relaciones que la imposición de los tributos y la importancia de los rendimientos tienen con la libertad.

En esa misma época y en consideración a las arbitrariedades, errores y desigualdades que se cometían en la recaudación de los tributos, los Fisiócratas y llevando la iniciativa uno de -

sus fundadores, Francois Quesnay, quien fué médico de Luis XIV, realizó trabajos con miras de orientar la acción del Estado para salvarlo del desastre en que se encontraba, logrando que la misma finalidad siguiéran los demás miembros de esa escuela; sin embargo, aún la Ciencia de las Finanzas Públicas y la Economía Política seguían guardando una íntima relación, al menos esa relación se les consideraba, no lográndose separar y sobre todo, definir exactamente el objeto de la una y la otra sino hasta el siglo XIX, en que David Ricardo publica " Principios de Economía Política y Tributación ". John Stuart Mill en ese mismo siglo también destacó en sus estudios realizados a fin de precisar el diverso contenido de la Ciencia Económica y la Ciencia Tributaria.

Después de los mencionados, que bien podríamos denominar como los precursores de la Ciencia de las Finanzas Públicas, la lista se vuelve interminable, pues ya sentadas las bases en que debería surgir la nueva ciencia y habiendo tomado carta de naturalización en todos los países, el debido estudio del problema y su solución, marcó el desarrollo de la Ciencia de las Finanzas Públicas.

La Ciencia de las Finanzas Públicas se ha definido diciendo que tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro Poder Público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas. (Francisco Nitti).

La mención en la definición de Ciencia de las Finanzas Públicas a " otro Poder Público " Nitti se refiere a las Entidades Federativas, Municipios, Territorios, dividiendo en dos partes fundamentales el estudio de la Ciencia de las Finanzas; la primera, las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado y demás Poderes Públicos, y la otra que se refiere a la aplicación correcta, por parte de los poderes públicos, de sus ingresos.

La primera parte comprende las reglas de acuerdo con las cuales se deben establecer los impuestos, los procedimientos de percepción, los efectos que en la Economía en general pueden producir; el estudio de los derechos, productos y aprovechamientos; los empréstitos; la emisión de moneda como curso financiero; la expropiación por

causa de utilidad pública y, en general, todos -- los medios de que dispone el Estado para obtener el dinero o bienes que necesita para su subsistencia.

El segundo aspecto estudiará el procedimiento técnico que debe seguirse para obtener el mejor aprovechamiento de los recursos del Estado.

Al precisar la definición de la Ciencia de las Finanzas Públicas, es importante hacer hincapié en el significado de la acepción " finanzas ", Harley Leits Lutz la define diciendo que es todo lo que tiene relación con la moneda o con las transacciones en moneda. El recibo, uso o pago de moneda es el elemento común en todas las diversas aplicaciones de la palabra finanza. La generalidad de los tratadistas de Derecho Financiero están de acuerdo en que la palabra finanza se refiere a todas las categorías y formas de las transacciones monetarias, no precisamente porque ese sea su significado, sino en virtud de que el mismo uso y el entendimiento de las situaciones que abarca el vocablo le ha dado esa connotación.

El Derecho Financiero Público o Derecho

Fiscal se localiza en la Ciencia del Derecho, como una rama del Derecho Administrativo, y estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro Poder Público. Además éste puede ser Derecho Financiero Internacional o Nacional.

El internacional se refiere a las normas que rigen las relaciones financieras de dos o más Estados soberanos entre sí y de una persona con varios Estados Soberanos. El nacional se refiere a las normas que rigen las relaciones de carácter financiero entre un Estado y las personas a él sujetas. Puede también clasificarse como Constitucional y Ordinario, según se refiera a las normas establecidas por la Constitución o las establecidas en las leyes ordinarias.

Según la materia que integra su contenido, puede dividirse en múltiples ramas: Tributario, Bienes del Estado, Empréstitos, Organización de las Oficinas de Hacienda, Contabilidad de la Hacienda Pública, etc.

De estas ramas, la que se refiere a los impuestos: objeto, sujeto, cuotas, procedimientos de determinación, etc., recibe el nombre de Derecho Tributario y es la más importante del Derecho

Financiero.

" El Estado, considerando como titular de la Hacienda Pública recibe el nombre de Fisco, y tiene derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo ".

La palabra Fisco viene del Latín *fiscus*; designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudal destinado a cubrir las obligaciones del Estado; en España se llamó Fisco o Cámara del Rey, al tesoro o patrimonio de la casa real y erario, al tesoro del Estado. En la actualidad ha desaparecido esa distinción entre una y otra palabra, persistiendo únicamente la acepción a que nos hemos referido. Otra de las acepciones usadas comunmente en el Derecho Tributario es el de " materia fiscal ", pudiendo definir esa acepción, como toda cuestión que se refiera a la Hacienda Pública; entendiéndose por Hacienda Pública: "el conjunto de bienes que una entidad pública ( Federación, Estados, Municipios ), posee en un momento dado para la realización de sus atri -

buciones, así como de las deudas que son a cargo por el mismo motivo".

El Tribunal Fiscal de la Federación, en resolución de pleno de fecha 16 de Diciembre de 1937, dijo lo siguiente: " Debe atribuírsele el carácter de fiscal a cualquier ingreso del erario, a toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal ".

## Capítulo Segundo

### ANTECEDENTES DE LA EVOLUCION FISCAL

Contemplando el panorama tributario que el Estado ejerce sobre las personas físicas y morales que habitan y desenvuelven sus actividades dentro de su territorio; contemplando la metódica organización que en la actualidad el Estado desarrolla para controlar el pago de los tributos, su clasificación, proporcionalidad, uniformidad, ordenamiento, reglamentación, procedimiento, nos lleva en nuestro estudio a pulsar aunque sea en una forma somera, las causas históricas que dieron origen al Derecho Fiscal Contemporáneo.

La historia de todos los pueblos que habitan el universo, reportan luchas sociales, convulsiones políticas y revoluciones que tenían como motivo determinante el despotismo tributario; los esfuerzos para controlar el exceso en el pago de tributos; las grandes convulsiones libertinarias en que la humanidad se ha debatido para desembarazarse de los Gobiernos despóticos, han tenido en su origen, el ansia de los pueblos por obligar al Gobernante a nivelar el Impuesto en re

lación con el bien común y a evitar no se les - -  
obligue a cubrirlo sino en proporción de sus fa -  
cultades y fortuna.

En sus orígenes, el Impuesto no era - -  
otra cosa que el tributo establecido sobre las -  
provincias que habían sido sometidas por el Dere-  
cho de Guerra. En la mayoría de los casos, los -  
factores determinantes de las guerras entre Tri -  
bus tenía como principal objeto el sojuzgamiento-  
del enemigo para obligarlo al pago de tributos.

El pago de los Tributos por las provin-  
cias sometidas por el derecho de guerra, era la -  
principal fuente de riqueza de las tribus vencedo-  
ras. Esa era la causa por la cual se les diera -  
una eficiente preparación para la carrera de las-  
armas a todos los integrantes de la tribu. Unos -  
para sojuzgar pueblos y obtener el pago de tribu-  
tos y otros para defenderse de los constantes ata-  
ques de las tribus vecinas.

En nuestra propia historia, tenemos el-  
caso de la expoliación tributaria de que era obje-  
to el pueblo tlaxcalteca por el Azteca; tan odio-

sa y criminal era la carga de tributos que los Aztecas les tenían impuestos, que no repararon en aliarse a los Españoles para ayudarlos en la Conquista de México. En este mismo ejemplo, vemos el caso de rebelión del pueblo sojuzgado contra el Despótico, como única forma de liberarse de sus exactores.

De Ejemplos como el presente está plagada la historia del universo. La misma Roma con toda su grandeza, cometió esos graves errores que culminaron con la caída del Imperio. En la sucesión de sus Emperadores, alternan irregularmente los gobernantes ecuanímes y déspotas. Con éstos, los Impuestos alcanzaban alturas inusitadas que convertían en verdaderos esclavos de sus gobernantes al pueblo romano; a veces, al ascender al poder un emperador honesto y justo, rebajaba los impuestos a su trigésima parte porque con ello bastaba para satisfacer las exigencias del Estado. Serrigny escribió que " el Imperio Romano no sucumbió al golpe de los bárbaros, sino que fue consumido por la rapacidad del fisco imperial ".

Los ideales libertarios fundamentales que enarbolaron los Directores revolucionarios para encender los ánimos del pueblo francés y llevarlo al derrocamiento del Reinado de los Luises-

hasta el triunfo de la Revolución Francesa, no fueron otros sino que las ansias de liberación del despotismo tributario; la lucha por la independencia de los Estados Unidos tuvo los mismos fines; la Revolución Rusa contra el Reinado de los Zares apunta idénticos orígenes e iguales resultados; otra cosa no podríamos decir de los ideales que llevaron al pueblo de México a la Independencia.

Después del derrocamiento de los Gobernantes Despóticos, necesario era proceder a la elaboración de una reglamentación para limitar la facultad discrecional del Estado en la fijación de los Impuestos. Inglaterra fue el primer país que inició la serie de limitaciones al poder, cuando en el año de 1215, los nobles impusieron la Carta Magna al Rey Juan.

La Revolución produjo la " Declaración de los Derechos del Hombre " en cuyo artículo 13 se establece: " Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, una contribución común e indispensable; ella debe estar igualmente repartida entre todos los ciuda-

danos en razón de sus facultades ".

La Constitución Francesa de 1848 contiene el mismo principio en su artículo 15 : " Todo-impuesto es establecido para la utilidad común; - cada uno contribuye a ella en razón de sus facultades y de su fortuna ".

En la Constitución Norteamericana se asientan principios que operan como limitaciones de los poderes públicos; el debido proceso legal, la proporcionalidad, uniformidad, generalidad de los impuestos y equidad de los mismos.

En las Constituciones mexicanas de 1857 y 1917 se elevan al rango de garantías individuales los principios rectores de la legislación tributaria: audiencia, equidad, irretroactividad, legalidad, forma escrita, competencia, fundamento y motivación.

Ya para ese entonces habíase reconocido la necesidad que tenía el Estado para obtener de sus súbditos el pago de tributos para el mantenimiento y desarrollo del mismo, pero al mismo tiempo que se le reconocía esa facultad, se le exigía una justa reglamentación de su poder discrecional en la fijación de impuestos, y las limitaciones a que nos hemos referido forman parte de esas pri -

meras reglamentaciones que sufrió la facultad tributaria del Estado, hasta evolucionar integrándose las codificaciones de leyes fiscales que han formado en la actualidad el Derecho Tributario.

### Capítulo Tercero

#### LIMITACIONES QUE LA CONSTITUCION IMPONE AL PODER DEL GOBERNANTE

Partiendo del principio de que el fin -  
primario y fundamental de toda Constitución escri-  
ta es la de imponer limitaciones al poder del Go-  
bernante mediante el respeto de las Garantías In-  
dividuales, es de concluir que, en un aspecto tan  
importante del Derecho, como lo es la de obligar-  
al causante a cumplir con sus deberes de contri-  
buir a los Gastos de la Nación, se reglamente de-  
bidamente las garantías de que goza el individuo  
frente al Estado para evitar el abuso y la ten-  
dencia arbitraria de algunos Gobernantes a elevar  
excesivamente las cargas tributarias.

Sin embargo, el respeto de las garan- -  
tías de que goza el individuo frente al Estado, -  
solo es posible mediante el conocimiento profundo  
e integral de las limitaciones que la propia Cong-  
titución impone al Gobernante.

Una de las formas mas comunes por las -  
cuales se atropella la protección que el Derecho-  
mismo presta al causante, es debido con frecuen -  
cia, al falso criterio de interpretación que las-

autoridades ejecutoras realizan respecto de las -  
leyes fiscales, deformando en esa forma el ideal-  
de justicia de las Instituciones Tributarias.

Respecto al caso, el Lic. Ernesto Flo -  
res Zavala en su obra " Elementos de Finanzas Pú-  
blicas Mexicanas ". Afirma: " Con frecuencia se -  
habla en México de "fiscalismo". El novedoso voca-  
blo, de sentido equívoco..... aplicado con justí-  
cia, denuncia el vicio común en que incurren los-  
Agentes del Fisco, y aun jueces timoratos, cuando  
ejercen su función llevados exclusivamente por la  
mira de aumentar los ingresos del Estado, median-  
te aplicación e interpretación arbitraria de las-  
leyes fiscales.

" Ya Gastón Jeze denunciaba, como impor-  
tante causa psicológica de la arbitrariedad, la -  
deformación que engendra la especialidad en la -  
realización de actividades orientales hacia la -  
protección de intereses sociales. Los funciona- -  
rios que intervienen en la recaudación de impues-  
tos, los Abogados al servicio del Fisco, están, -  
más que ningún otro funcionario Público, expues -  
tos al peligro de tal deformación ".

" Por ello mismo y por consecuencia in-  
mediata de las prerrogativas que el Estado reco -  
noce al individuo, toda ley tributaria que viole

la Constitución debe ser nulificada, como lo es - cualquier norma que también la viole. La Ley Tributaria no posee ningún reconocimiento especial - dentro del sistema, por tanto, su nulificación es necesaria y de reconocimiento esencial para la - preservación de las libertades y derechos del individuo ".

En consecuencia, el impuesto es materia-reservada a la Ley; ello implica que en la ley en que se establezca un impuesto, deben encontrarse todos y cada uno de los elementos que en su conjunto integran el tributo: objeto gravado, unidad, - cuota, base, etc. Por consiguiente, y de acuerdo - con lo establecido con la fracción VII del artículo 73 de nuestra Constitución, en relación con la fracción IV del 31, el impuesto sólo puede crearse en una ley.

Una ley tributaria que permitiera discrecionalmente a la autoridad ejecutora o al agente - del fisco la configuración de una ley fiscal o de alguno de sus elementos, sería inconstitucional, - pues el impuesto carecería en lo absoluto de su aspecto formal.

El artículo 72 inciso "h" de la Constitución General de la República, determina que las-

leyes tributarias deben discutirse primero en la Cámara de Diputados y la fracción II del artículo 65 contiene la obligación y facultad para el Congreso de " examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo ".

En concordancia con las consideraciones apuntadas, y con la intención de obtener el más claro ideal de justicia por lo que corresponde a la contribución tributaria del causante, la Constitución fina limitaciones al poder del Gobernante por lo que respecta a la fijación del Impuesto, entre las cuales podríamos enumerar las siguientes limitaciones o garantías: AUDIENCIA, EQUIDAD, PROPORCIONALIDAD, IRRETROACTIVIDAD, LEGALIDAD, FORMA ESCRITA, COMPETENCIA, FUNDAMENTO Y MOTIVACION.

Tomando en cuenta la trascendental importancia que la observancia de tales garantías supone por parte del Gobernante y la importancia que representa en nuestro estudio, haremos una breve referencia a ellas:

Garantía de Audiencia:- El artículo 14 de nuestra Carta Magna dice: " Nadie podrá ser -

privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho ".

La Garantía que este principio Constitucional presta al individuo, en el sentido de protegerlo de todo procedimiento arbitrario, concediéndole el derecho inalienable de ser legalmente juzgado ante los " tribunales previamente establecidos, cumpliéndose las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a leyes expedidas con anterioridad del hecho de que se trate " ha sido llamado Garantía de Audiencia.

Para dar una más clara visión de las prerrogativas que se consignan en el artículo 14- Constitucional y una explicación más amplia de la Garantía de Audiencia, necesario es por tanto, explicar que se entiende por formalidades esenciales del procedimiento -.

Las formalidades esenciales del procedimiento, lo constituyen los principios directrices que marca la técnica procesal y que permite a las partes aportar, en el período correspondiente, -

las defensas y pruebas adecuadas al caso; permitiéndole al Juez el conocimiento de la verdad legal, la que descubre analizando los conocimientos que las partes le han allegado. Es por ello que a todo el período que las partes siguen en el proceso: demanda, contestación, pruebas y alegatos, ha sido llamado con acierto, período de conocimiento, porque es preparatorio del acto jurisdiccional por antonomasia, la sentencia.

No se puede juzgar sin conocer; el valor Justicia que debe imperar en toda sentencia, es imposible de obtener por parte del juzgador, sin el conocimiento exacto y verídico de los hechos que motivaron el litigio. Es por ello, que la garantía que consigna el artículo 14 de la Constitución, obliga para el Juzgador la observancia de las formalidades del procedimiento, que son las únicas que le permitirán a la postre el conocimiento de la verdad; y para el individuo protegido por la Ley, el Derecho de reclamar la violación cometida, consistente en haber sido juzgado sin antes ser oído y vencido en juicio.

Es pues preciso, para juzgar, conocer previamente la materia sobre que versa el juicio y es tan importante esta exigencia, prerrequisito

de la sentencia justa, que ha sido elevada al rango de Garantía Constitucional.

Es de hacer notar, que primero nació como garantía individual en materia penal, luego se amplió a la materia civil, y después a medida de que se fué constatando todo su valor y el alto fin de justicia que persigue, se amplía al Derecho Administrativo y al Derecho Tributario.

Equidad :- Una segunda limitación opuesta al poder del Estado y que se agrega a los principios rectores que deben imperar en la legislación tributaria, lo constituye la Equidad.

Invariablemente se ha discutido a través de las épocas, la existencia de una relativa-diferencia entre equidad y justicia. Sin embargo, de acuerdo con el pensamiento clásico, equidad y justicia son valores de contenido equivalente puesto que pertenecen a la esencia misma del derecho.

Ulpiano define la Justicia como " la constante y perpetua voluntad de dar a cada quien lo suyo ". Celso define el derecho como " el arte de lo bueno y lo equitativo " - just est ars boni et aequi -.

La definición de Justicia ideada por -

Ulpiano, ha trascendido a nuestra época como la más acertada definición de Justicia. Su enunciación de " in sume cuique triubendi " entraña el valor más alto de justicia, dar a cada quien lo que le corresponde. El concepto equidad, lleva implícito, es inherente a él mismo, el valor justicia. Si no es justo no puede ser equitativo, si no es equitativo no puede ser justo.

En materia Fiscal sin menospreciar la relevante importancia que contiene en otras ramas del derecho, la exigencia de lo justo se revela como uno de los principios fundamentales que la Legislación Tributaria debe contener en sus preceptos, tan es así, que los postulados de equidad y justicia, son garantizados su observancia en los artículos 13, 23 y fracción IV del 31 de la Constitución de la República.

La enunciación del artículo 13 Constitucional, está orientado hacia la materia penal : " Nadie puede ser juzgado por leyes privativas, ni por tribunales especiales ". Sin embargo, una debida interpretación en la enunciación del artículo, nos lleva necesariamente a considerar que el mencionado precepto no únicamente tiene vali -

déz por lo que corresponde a la materia penal, - sino que se encamina a cumplir su cometido dentro de la valoración justa del derecho, estatuyendo - una prohibición para el Poder Legislativo de dictar leyes que carezcan de generalidad y abstracción que son caracteres distintivos que tienen o deben tener las resoluciones o actos del Poder Legislativo.

Proporcionalidad :- El artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República, hace referencia a otra de las limitaciones que se oponen al Poder del Gobernante en la fijación de los impuestos. El precepto de referencia se enuncia: " Es obligación de los Mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera PROPORCIONAL y equitativa que dispongan las leyes ".

La propia enunciación de la limitación, nos lleva a interpretar el sentido del concepto en una forma matemática, y en realidad, algunas veces este concepto sólo puede comprenderse, en materia tributaria, en relación con la categoría o volumen del objeto gravado.

Tal interpretación sobre la proporcionalidad de los impuestos, sólo desempeña fielmente su cometido de justicia en los impuestos indirectos, cosa que no sucede en los directos puesto que en tal caso, estaríamos en presencia de una injusticia legal. Pongámos un ejemplo: Si el causante percibe una renta anual de 10,000 pesos y debe pagar una cuota del 5% y si ese mismo porcentaje es el que está obligado a pagar el causante que percibe una renta de un millón de pesos, aparentemente el impuesto sería justo, pero en realidad la injusticia es evidente.

La doctrina soluciona el problema gravando al causante de acuerdo con su diversa capacidad constructiva, fijando al causante una tarifa progresiva para igualar el sacrificio subjetivo.

Un impuesto que gravara por igual todos los ramos de la riqueza pública, sin tener en cuenta la cuantía de la riqueza de cada particular, sería notoriamente improporcional.

La proporcionalidad de las contribuciones del causante para con el Estado reside en el equitativo reparto de los impuestos que en su con

junto integran el sistema tributario y corresponde al legislativo hacer esa fijación discrecional para lo cual juzga con criterio soberano.

La generalidad y abstracción, elementos principalísimos que debe contener toda norma legal, se revelan en materia impositiva como postulados insubstituibles, cuanto mas cuando que la propia Constitución General de la República en su artículo 31 fracción IV, establece la obligación para los Mexicanos de " contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como de los Estados y Municipios donde residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ". En otras palabras, la contribución tributaria es obligatoria Constitucionalmente para todas las personas residentes en la República, sin distinción de persona o corporación alguna, poniéndose de manifiesto la generalidad y abstracción de la ley al no permitir el goce de privilegios.

Ahora bien, si obligación es para todo residente en la República el contribuir a los gastos de la Nación, su contribución está regulada equitativamente de acuerdo con lo dispuesto con las leyes fiscales, en el sentido de que la obli-

gación tributaria se origina desde el momento en que se realiza la situación que la misma ley señala como hecho generador del Crédito Fiscal: tengámos por caso, en Cédula I, el impuesto gravita sobre las utilidades que obtengan los comerciantes, agricultores, industriales, etc., en un ejercicio fiscal. El hecho previsto por la ley como generador del crédito fiscal es que el causante tenga utilidad al final del ejercicio.

El artículo 13 constitucional prohibiendo al poder legislativo la promulgación de leyes-privativas; el artículo 31 estableciendo la obligación para todos los residentes en la República para contribuir a los gastos de la nación y el artículo 28 prohibiendo de un modo negativo las exenciones y privilegios en materia impositiva, afirman el principio de justicia en el Derecho Tributario.

Irretroactividad :- En distintos estudios realizados en materia tributaria por diferentes Tratadistas, se asienta el principio de que " las leyes tributarias no deben tener efectos retroactivos ". El principio tiene su fundamento en lo consignado en el artículo 14 de la Constitución, el que prescribe que: " A ninguna ley se dará efecto retroactivo alguno en perjuicio de per-

sona alguna ".

La retroactividad de una ley significa que la expedición o aplicación de una ley pueda cambiar la situación jurídica del individuo por lo que respecta a sus derechos adquiridos, de los que vendría a despojar la aplicación de una nueva ley expedida con posterioridad al hecho de que se trate.

" El principio de la no retroactividad, significa que el legislador o el juez no pueden despojar a los individuos de los derechos que se llamen adquiridos; el primero por la expedición; y el segundo por la aplicación de una ley ". ( Tomo XXXII, Pág. 443. Prontuario, pág. 237, Tomo - XII ).

La doctrina ha elaborado distintas teorías para explicar cuándo una ley es retroactiva, siendo la que ha gozado de mayor prestigio la llamada doctrina clásica iniciada por Merlin y que dominó el pensamiento jurídico de fines del siglo XIX. Esta doctrina distingue entre derechos adquiridos y expectativas de derecho. " Los derechos adquiridos son los que han entrado a formar parte del patrimonio del individuo. Las expectativas -

son las simples facultades o esperanzas ".

Otros Tratadistas como Laurent y Huc, - han sostenido como concepto básico, la diferencia entre el derecho y el interés. Explicando su doctrina en el sentido de que la nueva ley no puede regular los derechos que tienen su fundamento en la ley precedente, pero sí puede afectar lo que sólo constituye un interés.

Coviello, acogiendo la teoría de Vareilles Sommières dice: " La ley no tiene fuerza retroactiva, ello significa que el juez no puede aplicarla a hechos pasados, o desconociendo las consecuencias ya realizadas, o quitando eficacia, o atribuyendo una diversa a las consecuencias nuevas sobre la única base de la apreciación del hecho pasado ". ( Pág. 120 ).

Julien Bonacase distingue las situaciones jurídicas abstractas y las situaciones jurídicas concretas; explicando que la situación abstracta es " la manera de ser teórica, una esperanza de beneficiarse eventualmente con una ley, - - mientras que la situación jurídica concreta es - una realidad positiva ". Y agrega " no será retroactiva una ley que respete las situaciones ju-

rídicas concretas ". ( Introducción al Estudio del Derecho, págs. 207, 209 y 211.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia aceptando la teoría de los derechos adquiridos elaborada por Merlin y a la cual nos hemos referido en párrafos anteriores. El Derecho adquirido es definible, -- cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; y la expectativa de derecho, es una esperanza de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento determinado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra en el patrimonio de la persona; en el segundo, el derecho está en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio. Apéndice al Tomo L del Semanario Judicial de la Federación, págs. 226 y 227.

De acuerdo con la teoría referida podemos concluir que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y lesione de

rechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial.

Legalidad :- En párrafos precedentes nos referimos a los principios constitucionales que operan como limitaciones al poder Legislativo en su facultad impositiva. Ahora estudiaremos los principios que actúan sobre el Poder Ejecutivo, precisando de paso cuál es la intervención de ese Poder en el proceso de Legislación Tributaria.

Nuestro Derecho Positivo permite una interdependencia y colaboración de los Poderes, evitando una pronunciada separación funcional de los mismos. Esa colaboración del Ejecutivo en el proceso es la siguiente: El Poder Ejecutivo tiene facultad para iniciar leyes y ejercitar el derecho de veto; corresponde a él la promulgación y publicación de las leyes; le compete la facultad reglamentaria, y finalmente, él se encarga de la aplicación, en acción propia, de las leyes tributarias.

El principio de legalidad tiene su fundamento en el artículo 14 de la Constitución de la República, el que se expresa: " Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus -

propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

" En los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra de la ley o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho ".

En esa forma se consagra el principio de legalidad que exige, para la privación de un derecho del particular, que se funde en ley y que ésta sea aplicada correctamente.

Como bien lo apunta el señor Lic. Servando J. Garza en su obra " Las Garantías en el Derecho Tributario ", la alusión del Legislador a la aplicación correcta de la ley, en la garantía de legalidad, alcanza a todas las ramas del derecho, incluso al Derecho Administrativo y al Tributario.

Por lo consignado en los mencionados preceptos de nuestra Carta Magna, una ley es legal cuando la sentencia se dicte con fundamento

en leyes expedidas con anterioridad al hecho y se reúnan los requisitos que ésta debe contener, como lo son, de acuerdo con el moderno proceso en el que existen seis diversas etapas, a saber: - iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciación de la vigencia de la ley.

Forma escrita, Competencia, Fundamento y Motivación :- Las siguientes limitaciones que la Constitución fija al poder del Gobernante para la fijación del Impuesto, son las que se refieren al aspecto formal por lo que respecta al mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.- Harémos una suscita referencia a cada uno de esos requisitos.

Esos principios tienen su fundamento en lo preceptuado en el artículo 16 de la Constitución, el que en su primera parte se concibe en los siguientes términos: " Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento ".

El requisito de que el acto debe constar por escrito, es estrictamente el aspecto for -

mal que debe necesariamente cubrir todo mandamiento de autoridad; mientras que, por otra parte, el requisito de competencia, no es una simple formalidad establecida por la ley, sino la condición que legitima la actualización del acto. Autoridad competente es la que las leyes así consideran en razón de la materia, jurisdicción, cuantía del hecho de que se trate, y la violación de esa garantía puede ser impugnada como causa de nulidad en el procedimiento contencioso administrativo con fundamento en el artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, pudiendo ocurrir simultáneamente ante el Tribunal Fiscal reclamando la incompetencia de la autoridad, y en juicio de Amparo por violación de garantías.

La garantía de que el acto debe estar fundado en ley es en el fondo, el principio de legalidad, puesto que para que la fundamentación exista, consecuentemente debe apoyarse el acto en preceptos legales en que se reúnan los requisitos a que nos hemos referido al hablar del principio de legalidad.

En cuanto al motivo, éste se origina al realizarse la situación prevista por la ley. El -

artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación - establece que : Son Impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos " cuya situación coincida " como hecho generador del crédito fiscal. Por ejemplo, - la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 2o. fracción III afirma que " están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta, las sociedades civiles o mercantiles, las fundaciones, las mancomunidades, etc., pues bien, al constituirse una sociedad civil o mercantil, o una asociación, se realiza la situación prevista por la ley, la existencia de la sociedad o asociación, generándose entonces el crédito fiscal consistente en el pago del Impuesto sobre la Renta, creándose el motivo que es el antecedente que provoca el pago del Impuesto.

En pocas palabras, un acto administrativo estará legalmente motivado cuando se ha comprobado la existencia objetiva de los antecedentes previstos por la ley y ellos son suficientes para provocar el acto realizado.

## Capítulo Cuarto

### DEFINICION DE IMPUESTO Y TEORIAS RELATIVAS

A pesar de ser múltiples los Tratadistas de Derecho Fiscal que han elaborado su propia definición de " Impuesto " sus distintas definiciones al parecer diversas, encierran en el fondo un mismo significado. En otras palabras, su enunciación puede ser distinta, pero sus elementos constitutivos concuerdan con la definición universalmente aceptada de Impuesto.

Analizando algunas de las definiciones de Impuesto, podremos concluir cuales son sus elementos constitutivos y veremos la concordancia que existe en el fondo de cada una de ellas. Por ejemplo, Francisco Nitti dice: " El impuesto es una cuota, parte de una riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible ".

Vitti de Marco dice: " El impuesto es - una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales ".

Eheberg define el impuesto diciendo : - " Los impuestos son prestaciones, por lo regular en dinero, que el Estado y demás entidades de Derecho Público reclaman en virtud de su poder - - coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas ".

José Alvarez de Cienfuegos lo define -- en los siguientes términos: " El impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes - - alícuotas de aquella renta de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna - específica y recíproca de su parte ".

De acuerdo con las anteriores definiciones de impuesto, podemos encontrar los siguientes elementos comunes:

a),- Una prestación de carácter económico que el individuo entrega al Estado.

b).- Unilateralidad de la prestación, en el sentido de que la cuota es fijada por el Poder Estatal, sin que el individuo participe en la fijación del mismo.

c).- La prestación del individuo no es seguida de una contraprestación por parte del Poder Estatal.

d).- Carácter coactivo, es decir, con un entrenamiento jurídico en el pago del Impuesto.

e).- Su observancia se obliga a todos los individuos que formen parte de una comunidad política organizada.

f).- Su establecimiento procede según reglas fijas.

g).- Se destina a satisfacer las necesidades de la colectividad.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o, define el Impuesto en los siguientes términos: " Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del Crédito Fiscal ".

En esta definición que nuestro Código nos proporciona, se reúnen todos los elementos fundamentales que se encuncian en las definicio-

nes elaboradas por distintos tratadistas. Si bien es cierto que en la misma definición no se establece que los impuestos se destinarán para satisfacer las necesidades de la colectividad, que es el único elemento que no se enuncia, la Constitución General de la República en su artículo 31 --frac. IV establece la obligación para los Mexicanos de " Contribuir a los gastos Públicos ".

El Lic. Flores Zavala, en la segunda --edición de su obra " Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas " Pág. 47, hace la observación del que el Código Fiscal no incurre en el error de decir, que esas prestaciones se destinarán a la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado. Y sigue diciendo, decir lo primero, hubiera sido un error, porque el producto de los ingresos públicos se destinará a cubrir los gastos que exija la actividad del Estado, pero no toda la actividad estatal es la satisfacción de las necesidades colectivas, aún --cuando sí sea la más importante de ellas, luego --no puede decirse que sea de la naturaleza del impuesto aplicarse a la satisfacción de las necesidades colectivas. Tampoco puede decirse que deba destinarse a los gastos públicos, a los gastos generales del Estado, por que aún cuando esto sea --

la regla general, no es el requisito indispensable, porque puede haber impuestos que se destinen no a gastos generales, sino a ciertos fines especiales.

El artículo 6o. del Código Fiscal dice " Solo se podrá afectar un ingreso federal a un fin especial, en los casos siguientes :

I.- Cuando la afectación corresponda a las participaciones concedidas a los Estados, Territorios Federales, Municipios o al Distrito Federal en ingresos federales.

II.- Cuando la afectación constituya una garantía de empréstitos concertados sobre el crédito de la Nación.

III.- Cuando la afectación tenga por objeto la constitución del patrimonio propio de organismos públicos o empresas privadas, con directa intervención oficial, que se organice de acuerdo con el Ejecutivo Federal, para regular o desarrollar actividades comerciales, industriales o agrícolas que a juicio del mismo afecten la economía del país.

IV.- Cuando la afectación tenga por objeto combatir plagas o enfermedades que amenacen propagarse en el país, así como cuando se trate de remediar la situación de poblaciones o regiones en caso de calamidad pública.

El Lic. Flores Zavala apoya su argumento, por lo que corresponde a la destinación que se hace de los impuestos a " ciertos fines especiales " con fundamento en lo establecido en el precepto antes mencionado. Sin embargo puede concluirse, que al fin y a la postre, aun en el caso de aplicación de impuestos a fines especiales, -- las prestaciones que el Estado percibe, se destinan a la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

Por lo que corresponde a la primera parte de la observación, él mismo reconoce que la satisfacción de las necesidades de la colectividad es una de las partes de mayor importancia de la actividad del Estado; pues de acuerdo con el supuesto que manda la Constitución de " Contribuir en la forma justa y equitativa que establecen las leyes, a los gastos públicos de la Nación " en -- una o en otra forma no viene a ser sino contribuir a la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

Siguiendo adelante en nuestro estudio -- en relación con la definición de impuesto, encontramos en la misma la intervención de dos elementos, el activo y el pasivo. De acuerdo con la organización de la República, el elemento activo lo

lo constituyen la Federación, las Entidades locales ( Estados, Territorios y Distrito Federal )- y los Municipios. Son sujetos activos dentro de la relación Tributaria, en virtud de que tienen el Derecho de exigir coactivamente el pago de la prestación contributiva; tanto la Federación como las Entidades locales, están facultados para establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; mientras que el Municipio por el contrario, de acuerdo con lo consignado en la fracción II del artículo 115 de la Constitución Federal, éstos no pueden fijar por sí los impuestos municipales, sino que éstos son fijados por las Legislaturas de los Estados, las que en todo caso, serán las suficientes para cubrir sus necesidades, concediéndoles únicamente la libre administración de la Hacienda.

Por otra parte, de conformidad con lo consignado por el artículo 20 del Código Fiscal, el sujeto o deudor del Crédito Fiscal, es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligado de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.

El carácter de sujeto pasivo de una relación tributaria puede recaer en una persona fí

sica, ( Pedro Garza ) en una persona Moral ( Fa-  
brica de Chocolates Mexicanos, S.A.). Los esta-  
blecimiento públicos y en general los organismos  
públicos con funciones descentralizadas del Esta-  
do, pero con personalidad jurídica propia, ( Fe-  
rrocarriles Nacionales de México, Petroleos Mexi-  
canos y otras instituciones análogas.

## Capítulo Quinto

### OBLIGACION DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS DE LA NACION Y SUS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES

En la breve reseña histórica que anotamos como antecedentes de la formación de la actual Ciencia de las Finanzas, vimos como los antiguos gravámenes que las Tribus Salvajes imponían a los derrotados; las prestaciones que los Señores Feudales exigían de sus vasallos; las arbitrariedades que en materia impositiva cometían - los Gobiernos despóticos, vinieron a convertirse en la actualidad en una Ciencia debidamente reglamentada y generalmente aceptada en todos los pueblos del universo.

El proceso evolutivo fue lento, sufrió modificaciones y transformaciones constantes, -- evolucionando los sistemas a medida que evolucionaban las organizaciones políticas de los Estados, reconociéndose la necesidad de fundamentar legalmente la facultad del Gobernante para exigir el pago de Tributos y la obligación de los individuos de cubrir los impuestos que el Estado señalare de acuerdo con las reglas por él mismo elaboradas, pero fijándosele limitaciones en el desempeño de esa facultad.

Las causas, el fundamento que origina la facultad del Estado para exigir de todos los ciudadanos el pago de contribuciones impositivas tiene en su origen motivos de orden económico; - necesidades de orden económica que el Estado, como Jefe Supremo de una determinada organización política, tiene la obligación de satisfacer en beneficio de la colectividad; necesidades que -- fueron acentuándose de acuerdo con el progresivo adelanto de las civilizaciones.

Es de recordar cómo en la antigüedad - los Jefes de Tribu y Señores Feudales, retenían para su propio peculio, para su propio beneficio el total de las contribuciones que obligaban a cubrir a sus vasallos o esclavos. Mientras que, en la actualidad, el Estado destina las contribuciones aportadas por los ciudadanos a la satisfacción de las necesidades económicas del país.

Entre las necesidades económicas de -- primer orden de un país, podríamos enumerar las siguientes : Construcción de vías de comunicación, carreteras, caminos vecinales, etc.; establecimiento de Hospitales; Construcción de edificios de Eficiencia Pública y mantenimiento de éstos - tos; Construcción de vías férreas, adquisición -

de la maquinaria necesaria, establecimiento de talleres para la reparación de la misma, etc.; - Implantación de Servicios de Correos; Construcción de plantas Hidroeléctricas; establecimiento de Centros Culturales y en fin, la lista sería interminable y no estimo necesario referirme a cada uno de los servicios que proporciona el Estado, en el cumplimiento de sus fines.

Por otra parte, la extensión gradual de las atribuciones del Estado, fenómeno que se manifiesta en todos los países del Mundo, desarrolla en forma considerable los antiguos servicios públicos, creando Ministerios nuevos, o, cuando menos, grandes departamentos o direcciones ministeriales, tales como la agricultura, el comercio, el trabajo, la asistencia pública, la higiene pública ( habitaciones insalubres, preservación de epidemias, falsificación de géneros alimenticios ), los seguros sociales, etc.

Inútil es decir que esa extensión progresiva de las atribuciones del Estado se traduce por una notoria y proporcional alza de los gastos públicos.

Además, y como una consecuencia directa e inmediata de la creación de establecimientos de utilidad pública, las contribuciones de los causantes necesariamente tienen que solven -

tar el pago de los salarios de los empleados públicos: Presidente, Gobernadores, Senadores, Diputados, Magistrados, Jueces, Presidentes Municipales, en fin, hasta el último empleado al servicio del Estado.

Otra de las necesidades de orden económico que satisface el Estado y que en la época actual ha aumentado considerablemente las contribuciones que ha de cubrir el causante, es el desarrollo del espíritu militar con todas sus consecuencias: primero la guerra, y después, la paz armada, la cual cuesta más que las mismas conflagraciones armadas.

Un porcentaje enorme del presupuesto de un Estado, está destinado a pagar los gastos de las guerras pasadas, bajo la forma de pago de los intereses de los empréstitos efectuados para hacerlas; y más de una tercera parte de ese presupuesto, a pagar los reparativos de las guerras futuras.

Pudo esperarse que la Tercera Guerra Mundial, que debía ser la última, y que el pacto de las Naciones Unidas con los pactos sucesivos que han venido a corroborarlo, habrían llegado a suprimir, o por lo menos a reducir considerable-

mente, los presupuestos para los armamentos. Pero desgraciadamente, esta esperanza se va desvaneciendo. En realidad, los gastos militares, o como también se dice, los gastos para la Defensa Nacional, han aumentado en todos los países, vencedores, vencidos y neutrales.

En la satisfacción de ese enorme cúmulo de necesidades colectivas que tiene que solventar el Estado, tiene su origen, su fundamento, la obligación de los ciudadanos a contribuir en la medida de sus capacidades y en la forma en que lo establezcan las Leyes, a sostener el presupuesto-Fiscal de la Nación.

Tal obligación de los ciudadanos a contribuir a los gastos públicos, está consignada en la Propia Constitución de la República. Y en general, en todos los países del Orbe, la obligación-contributiva de los ciudadanos es la premisa fundamental para el mantenimiento y desarrollo del Estado.

Desde la " Declaración de los Derechos-del Hombre " en época de la Revolución Francesa, en el artículo 13 se estableció : " Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, una contribución común es indispensable; ella debe estar igualmente repartida

entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades ".

En nuestro máximo Mandamiento legal, - el artículo 31 en su fracción IV, establece : -- Es obligación de los Mexicanos: Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ".

Aún cuando el precepto Constitucional sólo se refiere a los Mexicanos cuando establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y en consecuencia, puede hacerlo el legislador ordinario. Por lo tanto, en el propio Código Fiscal de la Federación en el artículo 21 fracción-II se establece: " La calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal puede recaer: Sobre extranjeros residentes en la República o en el extranjero; en este último caso, por actos efectuados en la República o fuera de ella pero que deban producir sus efectos jurídicos o económicos dentro de la República "; Por capitales que posean dentro de la República o por ingresos que obtengan, por cualquier título, de fuentes de riqueza situados en territorio Nacional ".

Asimismo en la fracción III del mismo artículo se consigna : " La calidad de deudor de un crédito fiscal, puede recaer sobre las personas morales, nacionales o extranjeras, cuando se encuentren comprendidas en los casos de las fracciones I y II, respectivamente ".

Dicho de una manera general, están obligados a contribuir a los gastos públicos de la República: " Todas las personas, físicas o morales, nacionales o extranjeras, cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

## Capítulo Sexto

### DIVERSAS CATEGORIAS DE EXENCION DE IMPUESTOS Y SU CLASIFICACION

De acuerdo con lo estatuido en los preceptos Constitucionales que hemos estudiado, así como en las prescripciones del Código Fiscal de la Federación, podemos concluir que tienen obligación de contribuir a los gastos públicos, todos los ciudadanos de la República, los extranjeros y toda persona física o moral cuya situación coincida con el hecho que la ley fiscal señala como generador del crédito fiscal.

Y tienen obligación contributiva, en virtud de que los impuestos no son tributos establecidos por un derecho superior, sino una contribución que tiene como fundamento la solventación por el Estado de las cargas de la vida social.

En consecuencia de lo anterior, el artículo 28 de la Constitución establece: " En los Estados Unidos Mexicanos no habrá Monopolios, ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos; ni prohibiciones a título de protección a la industria, exceptuandose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, -

telégrafos, etc..... ". Y sigue diciendo en su párrafo Segundo: " En consecuencia, la ley castigará severamente y las autoridades perseguirán con eficacia toda concentración o acaparamiento; y, en general, 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 ".

Si de acuerdo con los preceptos que hemos estudiado, la generalidad de los ciudadanos del país y aún los extranjeros están obligados al pago de impuestos, cuándo es entonces que la propia ley concede la exención de los mismos ?

Al respecto, la Suprema Corte establece: " La prohibición que contiene el artículo 28 Constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general ". ( Tomo XVI, pág. 451, Prontuario. Tomo VIII, pág. 88 ).

Entre las diversas exenciones que la ley permite, se encuentran las siguientes:

a).- La exención de impuestos a los Minimos de Existencia.

No hay violación al artículo 23 Constitucional, en el caso de las exenciones a los mínimos de existencia, porque en estos casos no existe propiamente exención de impuestos. (Arts. 7, 25 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, primer renglón de la tarifa. Art. 6o fracciones I y II de la Ley de Impuestos sobre Herencias y Legados de fecha 7 de Septiembre de 1940; fracción I de la Ley del Impuesto sobre Donaciones de fecha 25 de Abril de 1934 ).

En efecto, 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 el cumplimiento de la obligación de pagarlos. Pero la obligación de pagar impuestos, empieza con la capacidad contributiva, de manera que, si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede dispensar el cumplimiento de una obligación que no tiene.

En ese caso, la exención que la ley o -  
torga, no tiene otro valor que el de un reconoci-  
miento, por parte del Estado, de la inexistencia  
de la obligación de pagar impuestos, por lo mis-  
mo, en consecuencia, tal disposición no es con-  
traria al texto constitucional en su artículo 28.

Un ejemplo del caso se encuentra com-  
prendido en lo consignado en el artículo 50 del  
Código Fiscal de la Federación que dice: " Serán  
condonados o reducidos los créditos fiscales de-  
cualquier naturaleza, cuando por causa de fuerza  
mayor o por calamidades públicas, se afecte la -  
situación económica de alguna entidad o región -  
de la República. El Ejecutivo Federal declara, -  
mediante decreto reglamentario, los impuestos, -  
derechos, aprovechamientos y productos sujetos a  
franquicia y las regiones o entidades en las que  
se disfrutará de la misma ". En estos casos, la-  
capacidad contributiva de los individuos, ha de-  
saparecido por causa de fuerza mayor, por lo que  
se justifica una exención que tiene los mismos ca-  
tères que la del mínimo de existencia.

b).- Las exenciones que conceden cier-  
tos artículos de las leyes especiales que regla-  
mentan un impuesto determinado.

Por lo que a este caso se refiere, pueden distinguirse tres situaciones diversas: A).- Cuando se exceptúa de un gravámen a ciertas personas, en virtud de que están sujetas a otro impuesto especial. En esos casos no existe propiamente exención, sino substitución de un gravámen por otro, y en consecuencia no hay violación del artículo 28 Constitucional.- B).- Cuando se declara exentas a ciertas personas que de interpretarse estrictamente la ley que establece el impuesto, no quedarían comprendidas en sus términos. Por ejemplo, cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta declara exentas a las corporaciones benéficas, científicas, políticas, literarias, etc., que destinen sus ingresos a sus propios fines. C).- Cuando se declaran exentas a ciertas categorías de personas, en virtud de que el Estado reconoce que no tiene derecho a gravarlas, por lo estipulado en los Tratados Internacionales, o por otras causas como, por ejemplo, cuando el artículo 30 del Código Fiscal declara exentas de impuesto a las Naciones Extranjeras y a los Diplomáticos, en caso de reciprocidad.

c).- Las exenciones para los que explotan una concesión.

En este caso, la Suprema Corte estableció Jurisprudencia diciendo: " La exención del Impuesto supone la Concesión gratuita; pero no puede decirse que se exima a alguien del pago de contribuciones, cuando, a cambio de ellas, dá alguna cosa, en cumplimiento de algún contrato celebrado entre el Contribuyente y las Autoridades.

El artículo 28 Constitucional a que se refiere la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones entre los productores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos en perjuicio de otros; más no puede decirse que existe tal exención cuando, a cambio de contribuciones, se otorga determinada prestación ". ( Jurisprudencia. Apéndice al Tomo LXXXVI, la. parte. Vol. 2, pág. 676 ).

d).- La última categoría que en materia fiscal se le concede exención de diversos gravámenes a determinadas categorías de personas será para el establecimiento de Industrias Nuevas o Necesarias y que así sean consideradas por la Ley de Fomento de Industrias de Transformación Decreto de fecha 31 de Diciembre de 1945.

## Capítulo Séptimo

### LA EXENCION COMO PROTECCION INDUSTRIAL

Como el propio enunciado de la Ley referente lo explica, la exención de impuestos en esos casos fué creada con el único y exclusivo fin de proteger a la industria; protegerla, en el sentido de otorgarle beneficios dispensándola de las cargas impositivas, considerando, desde mi punto de vista, muy acertadamente, que con esas medidas proteccionistas, la inversión de Capitales se encauzaría por el establecimiento de gran número de industrias, y si no precisamente nuevas, otras de no menos importancia como lo son las industrias necesarias; establecimiento de las cuales, indiscutiblemente el progreso del país requiere, y que son, en última instancia, el pilar fundamental donde reside la economía de la Nación.

El artículo Primero de la Ley de Fomento de Industrias de Transformación establece: -- " Gozarán de franquicias fiscales en los términos de la presente Ley y su Reglamento, las Industrias de Transformación a que la misma se refiere ".

Para los efectos de esa ley, se consideraran Industrias Nuevas, las que se dediquen a la manufactura o fabricación de mercancías que no se produzcan en el país. Como Industrias Necesarias, las que no habiendo sido declarado nuevas, tengan por objeto la manufactura o fabricación de mercancías que no se produzcan en el país en cantidad suficiente para satisfacer las necesidades del consumo nacional.

La diferencia entre ambos conceptos es obvia. Al país, si bien le interesa la instalación de industrias que su fin principal sea la manufactura o fabricación de productos que no se elaboren en la República, y por tanto considera de importancia decretar a su favor medidas proteccionistas, no menos importancia le concede a las industrias necesarias, que si bien no producen artículos nuevos, sí les concede la exención de impuestos, en consideración de que las empresas manufactureras de esos productos no los producen en forma suficiente a abastecer el mercado nacional, y por lo tanto se hace necesario el establecimiento de fábricas de su género, con la finalidad de impedir la importación de esos produc-

tos al extranjero, y, sobre todo, fundamentalmente desde un punto de vista económico, le interesa el establecimiento de esas empresas al Estado, en virtud de que soluciona, al menos en parte y a la altura de las posibilidades de la negociación, - uno de los problemas más agudos de nuestra época, el desempleo.

Más adelante, en el capítulo relativo, estudiaremos con mayor amplitud las consecuencias de tipo económico que tiene como fundamento la exención de impuestos a la Industria.

Por otra parte, las industrias nuevas o necesarias, según la importancia que tengan para el fomento industrial del país, se dividen en:

I.- Fundamentales para el desarrollo industrial del país, las que gozarán de las exenciones o reducciones de cuotas que se les concedan, por un plazo de diez años.

II.- De importancia económica, aunque no fundamentales, que gozarán de las exenciones o reducciones de cuotas que se les concedan, por un plazo de cinco años.

Las industrias no comprendidas en las especificaciones anteriores, gozarán de las exen-

ciones o reducciones de cuotas que se les concedan, por un plazo de cinco años.

Por lo anterior, podemos concluir cuales es el espíritu de la Ley: El objetivo no es crear monopolios ni conceder privilegios fiscales a un determinado número de personas, sino por el contrario, la mira del Estado es obtener la cooperación de los mismos ciudadanos de la República - - ( La Ley de Fomento de Industrias de Transformación, exige que tanto el Capital como los socios sean Mexicanos ) a fin de que mediante ese beneficio fiscal que les proporciona, en el futuro estén en condiciones de pagar un porcentaje mayor de contribuciones, por una parte, y por otras, - fomentar las relaciones comerciales dentro del país; incrementar la iniciativa privada evitando la estatización; impulsando las exportaciones a los mercados internacionales, fuente de riqueza, - que nuestro país aún no ha aprovechado en toda su magnitud en consideración con los grandes recursos con los que cuenta; creando nuevas fuentes de trabajo; poniendo al alcance de todas las clases sociales y a un precio mas bajo, el artículo ela-

Oficio # 61/51/52.  
Año Esc. 1951-1952.

Al C.  
Lic. Federico Páez Flores.  
P r e s e n t e .

El Departamento Escolar de la Universidad de Nuevo León en oficio 282-51-52 de fecha 23 de Octubre, comunicó a esta Dirección de la Facultad, haberse concedido examen profesional al Pasante de Derecho señor Juan Rodríguez Mancha; por lo cual el Director acordó integrar el Jurado Calificador de la manera siguiente;

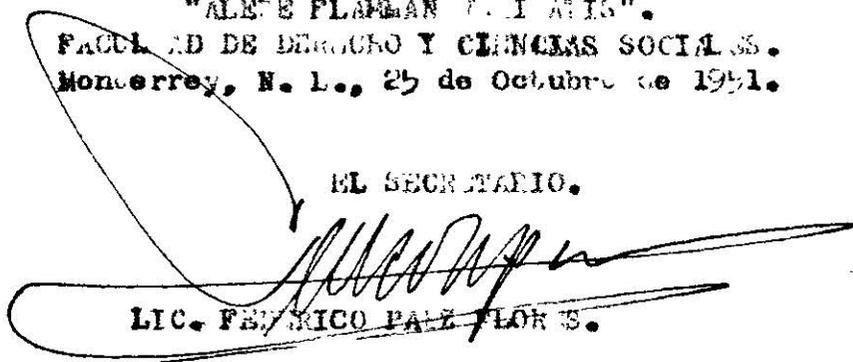
Presidente: Lic. Manuel Treviño Canzós.  
Secretario: Lic. Federico Páez Flores.  
Primer Vocal: Lic. Baltazar Cantú Gerza.  
(Caso Teórico).  
Segundo Vocal:  
Tercer Vocal: Lic. José Juan Vallejo.

Lo que comunico a usted para su conocimiento rogándole tomar nota de ello; en la inteligencia de que la discusión de la tesis respectiva que se denomina "El Problema de la Constitucionalidad de la Exención de Impuestos como Protección Industrial", de la que acompañó un ejemplar, tendrá lugar el día 9 de Noviembre del año en curso a las 9 horas y el examen habrá de verificarse en la semana comprendida del día 12 al 17 de noviembre del año en curso.

Ruego a usted se sirva firmar al margen de esta comunicación siéndome grato reiterarle las seguridades de mi atenta y distinguida consideración.

"ALEXTE PLAMMAN T. I. ATIS".  
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES.  
Monterrey, N. L., 25 de Octubre de 1951.

EL SECRETARIO.

  
LIC. FEDERICO PÁEZ FLORES.

borado en el país, etc. etc.

De acuerdo con los requisitos anotados, para que una industria esté en posibilidades de solicitar los beneficios de Protección Fiscal, esencialmente tiene que contar con los siguientes:

a).- Ser considerada por la Ley como Industria Nueva.

b).- De no ser nueva, ser considerada como Necesaria.

c).- Ser fundamentales para el desarrollo económico.

d).- Si no fundamentales, de importancia económica.

Los interesados en obtener los beneficios que concede esta Ley, deberán presentar una solicitud ante la Secretaría de la Economía Nacional la cual contendrá los datos que se señalan en el Reglamento respectivo, a los que nos referiremos en su oportunidad, y tras de ser presentada en la mencionada secretaría, ésta se avocará al estudio de la solicitud de acuerdo con los datos presentados por la empresa solicitante. Este estudio se realizará previa opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia fiscal,-

quien resolverá si procede o no la solicitud.

La declaratoria de que se trata una industria nueva o una necesaria y la exención o reducción de impuestos se hará conjuntamente por las Secretarías de la Economía Nacional y de Hacienda y Crédito Público.

Para el solicitante es de significativa importancia el presentar una solicitud bien documentada desde el punto de vista legal y económico, en virtud de que de la declaración que de la empresa se haga, en el sentido de si es industria nueva o necesaria, de tipo fundamental o de importancia económica para el país, de esa clasificación se tomará la base para concederle la exención por diez, siete y cinco años, y además, el por ciento y reducción que en las cuotas impositivas se le concedan.

Habiendo sido aceptada por las Secretarías de la Economía Nacional y de Hacienda y Crédito Público la exención de impuestos para una determinada industria, la declaratoria de franquicias fiscales se publicará por una sola vez en el "Diario Oficial de la Federación" y por cuenta del interesado en un periódico diario de gran cir-

culación en el país. Esa declaratoria contendrá, entre otros datos, la calidad de industria en que fué clasificada la solicitante, el número de años por la que se le concedió exención y las reducciones o por ciento que se tuvo a bien concederle.

El objeto que se persigue con la publicación de la declaratoria de franquicias fiscales, es el de conceder la facultad a los Industriales que consideren que no se trata de una industria nueva o necesaria, presenten sus objeciones en un término no mayor de treinta días.

La Secretaría de la Economía Nacional, previa opinión de la de Hacienda y Crédito Público, resolverá en definitiva sobre las objeciones presentadas; y en caso de ser procedentes, lo comunicará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que ésta haga la cancelación de las franquicias concedidas, resolución que a su vez también será publicada en el "Diario Oficial".

La determinación de publicar la declaratoria de franquicias fiscales otorgadas a determinada industria, tiene como principal objeto el hacer del conocimiento de todos los Industriales del ramo y en general a todos los ciudadanos de-

la República, la liberalidad que el Estado a tenido a bien conceder a esa empresa, precisamente con el fin de no conceder un beneficio de tal importancia a una negociación, sin que previamente a su entrada en vigor sea conocida por la generalidad, y evitar, al menos en cierta forma, las críticas acerbas que se suscitarían si tales beneficios fueren concedidos de una manera secreta o en el augusto despacho de los Secretarios de Economía y de Hacienda y Crédito Público.

Precisamente por ello se le concede a toda persona interesada en la exención, la facultad de presentar objeciones a las franquicias concedidas. Si alguna persona, física o moral, considera que la solicitante no está en condiciones de reunir los requisitos que la propia Ley establece, perjudique a las industrias que producen las mismas mercancías, considere que tal exención redundaría en perjuicio de la economía del país, puede presentar las objeciones que el caso amerite ante las Secretarías indicadas y aún ocurrir al Juicio de Amparo haciendo valer su inconformidad con la exención concedida.

## Capítulo Octavo

### EL FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA EXENCION IMPOSITIVA

Las exenciones de impuestos como medidas protectoras a la industria, han merecido severas críticas por algunos reputados Tratadistas de Derecho Fiscal, entre ellos podríamos contar al señor Licenciado don Ernesto Flores Zavala, quien en su tratado " Las Finanzas Públicas Mexicanas " se inclina decididamente por considerar como contrarias al texto Constitucional los beneficios que concede la Ley de Fomento de Industrias de Transformación.

Es de apuntar, que tanto el Lic. Flores Zavala como otros Comentaristas, no se han dedicado en especial a estudiar detenidamente la mencionada Ley, no han realizado los estudios constitucionales relativos al caso, ni aquilatado las consecuencias de tipo económico que la expedición de tales leyes significan para la evolución y progreso industrial y financiero de la Nación. Y si los han realizado, al menos no han hecho del conocimiento público el resultado de sus estudios sobre la materia.

En el comentario que el Lic. Flores Zavala hace en su obra referida, sobre la Inconstitucionalidad de las exenciones de impuestos como medidas protectoras a la industria, únicamente se refiere a ello de una manera general y concluye juzgándolas como contrarias al texto constitucional. Anota como fundamento de sus tesis, la siguientes conclusiones: " Si bien la Suprema Corte interpreta, que cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general, tal interpretación la considero incorrecta, porque la prohibición constitucional, en el sentido de prohibir toda exención de impuestos a título de protección a la industria, es terminante y no permite hacer distinciones ".

" Por otra parte, sigue diciendo el Lic. Flores Zavala, los preceptos constitucionales deben relacionarse, para su interpretación, unos con otros y 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. ( Art. 31, frac. IV. ). Así, pues, debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos. Cuando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos, debe emplear la forma de subsidio que presenta la ventaja de que puede ser graduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y criterio que normen la ayuda " .

Concluyendo, el señor Licenciado don Ernesto Flores Zavala, considera como anticonstitucional las exenciones de impuestos como medidas protectoras a la industria, inclinándose por que tales formas proteccionistas sean otorgadas por el Estado en forma de subsidios.

Si nos ajustamos estrictamente, no al significado gramatical de la palabra subsidio, si no a la función que éste realizaría en el caso a que se refiere el Lic. Zavala, o sea conceder ayuda a la Industria concediéndole también la exención de impuestos, encontraremos que en realidad la situación no cambia en lo absoluto, a excepción de su distinta denominación.

Analicémos la situación: En términos generales, con referencia al caso, subsidio no significa otra cosa que los privilegios que el Estado otorga a determinada categoría de personas, - proporcionándoles prerrogativas de carácter económico.

Por lo tanto, las denominaciones subsidio y exención, tienen un mismo significado práctico:

a).- Conceder prerrogativas a determinada categoría de personas.

b).- Una misma consecuencia económica : exención de impuestos.

c).- Ambas prerrogativas, exención y subsidio, serían generales, puesto que en todo caso se concederían a las personas que cubrieran los requisitos que la ley mandara, y en ningún caso y por ningún concepto, podrían otorgarse a determinadas personas en particular.

d).- Tanto la exención como el subsidio pueden graduarse y regularse de acuerdo con las necesidades y criterio que normen la ayuda. Recordemos cómo la exención de impuestos de acuerdo con su importancia y beneficios que preste al país, se concede por un determinado número de

años, ( diéz, siete o cinco ) y por distinta cuantía, exención total o por ciento menor, según el caso de que se trate.

e).- Ambos cumplirían con el mismo fin: Proteger la industria, concediendo prerrogativas para su establecimiento y desarrollo.

En conclusión, si tanto la exención como el subsidio persiguen los mismos fines y con idénticos resultados, entonces, de acuerdo con el criterio del Lic. Flores Zavala, ambos procedimientos de protección a la industria, son anti-constitucionales.

En nuestro modesto concepto, la exención de impuestos no es contraria al texto constitucional. Mas adelante expondremos los fundamentos de nuestro criterio. Por otra parte, si el subsidio no es violatorio del artículo 28 constitucional, tampoco lo es adecuado al caso.

El subsidio podría otorgarse como tal, en materia de tipo administrativo o en otra cualquiera, pero no precisamente dentro del ámbito de la materia fiscal y como medida protectora a la industria, pues para el caso, la denominación correcta es la de exención de impuestos, puesto que ésta se refiere en toda su amplitud a la verdade-

ra finalidad que la concesión de prerrogativas -  
persigue.

Otro de los argumentos del Lic. Flores-  
Zavala y en el cual funda su criterio de anticon-  
titucionalidad de la exención de impuestos como -  
protección a la industria, es el siguiente: " La-  
exención de impuestos es anticonstitucional, por-  
que cuando el Estado se compromete a no cobrar im-  
puestos, está contratando una de las facultades -  
que le corresponden como Poder Soberano, y bien -  
es sabido que uno de los atributos de la sobera-  
nía, no constituyen bienes que estén en el comer-  
cio y que puedan en forma alguna ser objeto de -  
transacción entre particulares ".

Sin embargo, con relación al caso, la -  
Suprema Corte sustentó la tesis siguiente: " Es -  
cierto que las contribuciones no pueden ser mate-  
ria de contratación, pero acogerse a una ley que-  
tiende a beneficiar las industrias nuevas, no es  
una contratación de contribuciones ni una exen- -  
ción total de impuestos, prohibida por el Art. 28  
Constitucional ". ( Tomo LIV. Pág. 8. Tomo LV. -  
Pág. 924 ).

Cierto es, como acertadamente lo indi -  
ca el maestro Flores Zavala, la prohibición de -

conceder exención de impuestos a que se refiere - el artículo 28 constitucional, es terminante y en forma absoluta. Pero sin embargo, interpretando - este precepto constitucional, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, sostiene la tesis - de que la exención parcial de impuestos, concedida por el Poder Público, en virtud de un contrato de concesión, derivado de un decreto o ley de carácter general, es constitucional, porque la exención que el precepto citado quiso evitar, es aquella, que, en forma privativa libra o dispensa de tributación a un individuo o grupo social determinado contrariamente a uno y otros que estuviesen en igualdad de condiciones, pero de ninguna manera que se despoje a los Estados de la facultad - que les corresponde para expedir leyes con determinadas franquicias fiscales que lleven por finalidad una protección a la industria, en pro del - interés colectivo. En consecuencia, si un decreto expedido por el Congreso de un Estado, con todas las formalidades exigidas por la Constitución del mismo, otorgó una determinada franquicia fiscal - a todas las industrias nuevas que se establecieran en esa Entidad, y se obligó al Gobierno de -

una manera legítima, por no tratarse de una exención total de impuestos, sino de una simple protección a la industria, el acto por el que una persona se acoge a los beneficios de esa ley, llegando los requisitos que la misma señale, crea en favor de aquella, una situación jurídica irrevocable, por medio de alguna ley o un acto administrativo, pues la revocación significaría una violación manifiesta a las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales. ( Tomo -- LIV. Pág. 924 ).

Si para juzgar la Constitucionalidad o inconstitucionalidad de la exención de impuestos, partimos de la premisa de que un determinado número de personas gozará de tales privilegios y otro no gozará de los mismos, indiscutiblemente llegaremos a la conclusión de que tal ley será inconstitucional. Pero ese no es el camino a seguir. Uno de los caracteres fundamentales de la ley, es que produzca efectos generales; la ley que concede exención de impuestos a la industria, produce efectos generales entre todas aquellas personas que reúnan los requisitos que la propia ley señala, el que unos los reúnan y otros no, ello no significa que ésta sea inconstitucional, sino la-

realización del supuesto jurídico de la norma para aquellos que se encuentren en la situación por ella prevista.

La proporcionalidad del impuesto no significa la universalidad de su pago, sino la relación con los capitales que afecte y con las condiciones especiales que concurren en cada caso, respecto de un grupo de contribuyentes o de una actividad industrial determinada.

Un impuesto no deja de ser proporcional y equitativo, sólo porque ayude físicamente a un determinado grupo de individuos o a ciertas actividades industriales y en igual forma a todos los que se encuentren en igualdad de condiciones.

Fundamento económico de la exención de impuestos :

Uno de los mas sólidos argumentos que esgrimen para calificar de anticonstitucional las exenciones de impuestos como medidas protectoras a la industria, es el que consiste, en que tales privilegios perjudican a todas las empresas manufactureras de los mismos artículos que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Claro está que si las exenciones de im-

puestos se concediesen a toda clase de empresas - que lo solicitaren, sin tomar en consideración alguna a las demás empresas que se encontrasen en - las mismas condiciones, lógico sería concluir, - que en ese caso, la exención de impuestos sí se - ría contraria al texto constitucional, puesto - que se colocaría a una determinada negociación en situación privilegiada con menoscabo en los intereses de todas las de su género.

Pero esa situación nunca se realiza, - puesto que la exención de impuestos no se concede a cualquier industria que la solicite, sino única y exclusivamente a ciertas y determinadas empresas, siempre y cuando se reúnan todos y cada uno de los requisitos que las leyes de la materia establecen al caso. Hemos de recordar, que uno de los requisitos esenciales para que una industria solicite se le concedan los beneficios que proporcionan la Ley de Fomento de Industrias de Transformación, es que dicha industria sea considerada como Nueva o Necesaria. Situación que de inmediato excluye que por concedérsele exención de impuestos, resulten perjudicadas otras industrias, puesto que si la industria protegida es nueva, la

exención precisamente se le concedió en virtud de que en el país no se fabricaban los productos que ella elabora; y en el caso de que sea necesaria, se le concedió por ser insuficiente la producción del artículo para satisfacer la demanda nacional, y en el caso de encontrarse otras industrias en el mismo caso, la ley también les concedería los privilegios que a otra le concediere.

Con el razonamiento anterior, queda - - puesto de manifiesto la equidad de la Ley de Fomento Industrial. Su objeto no es conceder privilegios a ciertas y determinadas categorías de personas, puesto que se concedan a la generalidad, a todas las personas cuya situación coincida con los requisitos que la ley establece.

El espíritu del precepto consignado en el artículo 28 Constitucional, no fue el de evitar se dictaran leyes tendientes a fomentar el desarrollo industrial de la Nación, sino el de evitar se concedieran privilegios en calidad de protección a la industria, únicamente a determinado número de personas. Situaciones, que al parecer iguales, son absolutamente distintas.

Otro de los argumentos en pro de la abq

lición de las medidas de protección industrial, - es la de que al conceder exención de impuestos, - el Estado se priva de recibir beneficios que mu- - cho los requiere para su subsistencia.

La situación también resulta ilógica e- - inconsistente.

En primer lugar, si bien el Estado con- - cede exención de impuestos a una industria clasi- - ficada como nueva, fue precisamente porque ante - riormente no la había establecida en el país, y - quizás, de no habersele concedido esas franqui- - cías, no hubiera sido posible, por razones obvias, su establecimiento en la República. Por otra par- - re, si la industria beneficiada es clasificada - como Necesaria, el beneficio le fué concedido en- - virtud de que el producto que manufactura es insu- - ficiente para abastecer el mercado nacional, y - por consiguiente, necesario era su importación al extranjero, con lo cual más perjudicado resulta - el país ue con la concésión de la exención.

Además, por otra parte, existe la cir- - cunstancia de que transcurrido el tiempo fijado - para el goce de la franquicia concedida, la indus- - tria que resultó beneficiada, pagará al Estado -

una cuota mayor de contribuciones, con la cual se compensará el tiempo que dejó de cubrirlos.

Desde otro punto de vista, y como punto esencial para conceder la exención de impuestos, el Estado exige del solicitante el cumplimiento de ciertas prestaciones, que no son otra cosa sino el aseguramiento de que el país resultará beneficiado con la otorgación de la concesión.

De acuerdo con ese sentimiento, la Suprema Corte ha sostenido el criterio de que: " La exención de impuestos no supone la concesión gratuita, y no puede considerarse tal, la que se concede a cambio de ciertas obligaciones que compensan la exención. ( Tomo XI. Pág. 533.)

## Capítulo Noveno

### CONTRAPRESTACION DE LOS EXENTOS

Las empresas que han obtenido exención de impuestos de acuerdo con la ley de Fomento de Industrias de Transformación, no por ello dejan de tener constante contacto con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sino que, trimestralmente, quedan obligadas a presentar un informe de las cantidades que dejaron de cubrir en virtud de las franquicias, especificando lo que a cada impuesto correspondía.

Las industrias exentas pagan trimestralmente un 2% sobre las cantidades que dejaron de cubrir con motivo de la exención. Esa contraprestación es destinada a sufragar los gastos correspondientes al Servicio de Vigilancia que sobre ellas ejerce la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La medida protectora es acertada, y evita consiguientemente, que las empresas protegidas reduzcan sus impuestos y defrauden posteriormente, al fenecer el plazo de exención, al Fisco Federal. Por otra parte, también permite que las Secretarías estén al corriente de las actividades de las

empresas exentas, calibrando en esa forma los beneficios que más adelante pueden prestar al país.

El Reglamento para el pago de los Derechos correspondientes al Servicio de Vigilancia - de las Industrias Nuevas o Necesarias, establece que las empresas exentas deberán presentar en el Banco de Mexico, dentro de los primeros quince días de los meses de Abril, Julio, Octubre y Enero de cada año, una declaración que contenga los siguientes datos:

I.- Nombre o razón social y domicilio;-

II.- Actividades a que se dedica y por la cual haya obtenido las franquicias fiscales;

III.- Fecha de la declaratoria de exenciones; plazo de las mismas e impuestos comprendidos en ellas;

IV.- Cantidades que uejaron de cubrir en el trimestre anterior en virtud de las franquicias que gozan, con especificación de lo que corresponda a cada impuesto;

V.- Cantidad correspondiente al 2% sobre la suma que arroje la fracción anterior, y

VI.- Fecha de presentación y firma del o de los interesados.

Una copia de tal declaración es enviada

por el Banco de México a la Dirección de Estudios Hacendarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en un término que no excederá al día 25 del trimestre que corresponda al que se haya hecho la declaración.

Para calcular el 2% sobre el monto del Impuesto Sobre la Renta que se haya dejado de cubrir en virtud de las exenciones, el Reglamento establece las siguientes reglas:

I.- Se tomará como base el impuesto dejado de pagar que corresponda a la utilidad declarada en el ejercicio inmediato anterior, haciéndose los ajustes respectivos al presentarse la copia de la declaración que previene el artículo 5o. del Reglamento, y que es la que queda en poder de la Dirección de Estudios Hacendarios de la Secretaría.

II.- Cuando por las informaciones y datos que obren en poder de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se llegue al conocimiento de que la utilidad declarada no corresponde a la realidad, se aplicarán los porcentajes de utilidad que consigna la Ley del Impuesto sobre la Renta, para calificaciones estimativas, con el fin -

de determinar el monto del impuesto dejado de pagar en virtud de la exención.

III.- El pago se hará en la forma y plazos a que nos hemos referido, o sea que la empresa exenta deberá presentar la declaración ante el Banco de México y en ese mismo momento por entero hará el pago de la cantidad.

La falta de cumplimiento por parte de las empresas exentas, a las obligaciones a que quedan sujetas de acuerdo con las disposiciones anotadas, las hace acreedoras a las sanciones o penas establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Con referencia al caso, el artículo 77- del Código Fiscal establece: " Los infractores de las Leyes o reglamentos fiscales, serán castigados con sanciones de carácter administrativo, sin perjuicio de la aplicación de otras penas por la autoridad judicial, cuando dichas infracciones impliquen hechos delictuosos ".

## Capítulo Décimo

### BENEFICIOS QUE PROPORCIONA AL PAIS

Si bien la Ley de Fomento de Industrias de Transformación, además de las exenciones o reducciones que señale la Secretaría de Hacienda, concede a las Industrias que se establezcan de acuerdo con los requisitos por ella exigidos, con cesiones en el pago de los siguientes impuestos : Sobre la Renta en Cédula I; Del Timbre; Contribución Federal; 10% Adicional sobre el Timbre; las Industrias que han gozado de tales privilegios, corresponden al país prestándole los siguientes beneficios :

a).- CONFIANZA EN LA INVERSION DE CAPITALES:- Los beneficios que un Estado conceda al establecimiento de industrias en el país, es un elemento psicológico de trascendental importancia para la economía del mismo, puesto que contribuye a desarrollar el espíritu de iniciativa en la inversión de Capitales destinados al establecimiento de plantas industriales. Aspecto económico de gran importancia si se toma en consideración que aparta la consabida inversión de otra índole de -

inversiones que los amortiguan, con mengua de la economía y evolución del Estado.

b).- BENEFICIOS PARA LOS HABITANTES DE LA ZONA DONDE LA PLANTA INDUSTRIAL SE ESTABLEZCA: Es de apuntar también, que los beneficios que se prestan al establecimiento de plantas industriales, repercute a los habitantes de las zonas en que la fábrica se establezca y en general en toda la República, poniendo a su disposición y a menor precio los artículos manufacturados.

c).- EVITA LA FUGA DE NUMERARIO: Al lograrse se produzcan en el país los productos que se importan al extranjero, se evitará la fantástica fuga de numerario a países extranjeros, permitiendo que el numerario en circulación permanezca en el país, aumentando las transacciones comerciales con beneficio de la economía Nacional.

d).- AUMENTO DE LAS FUENTES DE TRABAJO: Además, y como de vital importancia, es de tomar en consideración el aumento que se hace en las fuentes de trabajo, con el consiguiente acrecentamiento empleos para técnicos, profesionistas y trabajadores nacionales, aspecto de notable importancia en la evolución del país.

e).- DESARROLLO DE NUEVAS INDUSTRIAS :- El establecimiento de una determinada planta in-

dustrial, permitirá el desarrollo de industrias -  
conexas al consumir en la elaboración de sus pro-  
ductos, materias primas que pueden ser extraídas-  
o transformadas por otras empresas nacionales, -  
las cuales no habían sido establecidas en virtud-  
de la incosteabilidad de sus actividades al no -  
existir en la República industrias manufactureras.

f).- AUMENTO EN LA PERCEPCION FISCAL -  
DEL ESTADO: Indiscutiblemente, con el estableci -  
miento de nuevas plantas industriales en el país,-  
al fin y a la postre, el beneficiado será el pro-  
pio Estado, al percibir, vencido el término de -  
concesión, una mayor cuantía de contribuciones, y  
no únicamente por lo que corresponde al cobro de -  
impuestos de los productos distribuidos en los -  
mercados nacionales, sino también en algunos de -  
los casos, la percepción fiscal por impuestos de -  
exportación del artículo nacional al extranjero.

g).- BENEFICIOS A OTRAS INDUSTRIAS: Al-  
fabricarse en el país los distintos artículos que  
anteriormente se importaban al extranjero, benefi-  
ciará a otras industrias poniéndolos a su disposi-  
ción dentro de la misma República y beneficiando-  
además, a las empresas transportadoras encargadas  
del movimiento del producto.

h).- NUEVOS MERCADOS:- Concomitantemente con el establecimiento de nuevas plantas industriales, se fomenta la creación de nuevos mercados, los que a su vez proporcionan nuevos beneficios al Estado en forma de fuentes de trabajo, contribuciones, etc., etc.

Lo apuntado en el presente capítulo, son varios de los principales beneficios que una medida proteccionista del Estado puede acarrear al país, pero si nos pusiéramos a analizar meticolosamente las ventajas que puede reportar al país el establecimiento de nuevas industrias, la lista podría hacerse interminable.

Nunca como en la actualidad, se había puesto de manifiesto de una manera tan sorprendente, que la forma más efectiva de liberación de los Estados, es el de satisfacer por sí mismos, las necesidades de consumo de sus nacionales.

Habiéndome inclinado por calificar de Constitucional la facultad del Estado para conceder Exención de Impuestos a las Industrias Nuevas o Necesarias que se establezcan en el país, mis conclusiones sobre el caso, son las siguientes :

## C O N C L U S I O N E S

A través de las distintas etapas que en el curso de su evolución ha sufrido la Ciencia de las Finanzas Públicas, y a las cuales, someramente y en una forma sintetizada nos hemos referido, encontramos las causas generadoras de la creación del impuesto y de las finalidades que éste persegue. El objetivo de nuestro estudio, consistió - precisamente en la facultad del Estado para conceder el goce de ciertos privilegios o prerrogativas a determinadas categorías de personas, liberándolas de su obligación contributiva con el fin de fomentar el desarrollo industrial del país.

En el planteamiento del problema, resalta una principalísima situación, la constitucionalidad o anticonstitucionalidad de la exención de impuestos como medida protectora de la industria.

De acuerdo con los argumentos que apuntamos, nos inclinamos decididamente por considerar como Constitucional la facultad de que hace uso el Estado para liberar de cargas contributivas, por un determinado número de años y cierto porcentaje, a las personas que establecen indus -

trias que reúnen los requisitos que exigen las leyes de la materia y que a la postre redundan en beneficio de la República.

Primero :- Por lo que corresponde a la aplicación general de las Leyes de Fomento de Industrias de Transformación, no se reúnen los elementos necesarios para considerarse como contrarias al texto constitucional, puesto que las leyes mencionadas producen efectos generales entre todas aquellas personas que cumplan con los requisitos que la propia ley señala, y el hecho de que se conceda exención a unas empresas y no a otras, ello no significa la inconstitucionalidad de la situación por ella prevista.

Segundo :- Por lo que toca a su proporcionalidad, tampoco posee vicios que puedan servir de premisa para concluir juzgándola como contraria al texto constitucional, puesto que las franquicias que la ley concede están de acuerdo con la importancia de la negociación y de los beneficios que prestará al país, y por lo tanto, todas las empresas que se encuentren en las mismas condiciones, gozan exactamente de las mismas pre-

rogativas, sin que a una ni otra puedan aumentarse o disminuirse los beneficios que la ley concede.

La proporcionalidad en la exención de impuestos, no significa que a toda empresa que se le concedan franquicias gozará de los mismos privilegios, sino que estos serán concedidos en relación con las condiciones especiales que concurren en cada caso, respecto de un grupo de contribuyentes o de una actividad industrial determinada.

Tercero :- Si bien el artículo 23 Constitucional prohíbe la exención de impuestos, el espíritu del precepto tiende a evitar se concedan privilegios únicamente a ciertas categorías de personas, pero nunca a impedir la expedición de leyes que produzcan efectos generales y que tiendan a fomentar el desarrollo industrial del país, menos aún, cuando se considere que el establecimiento de tales industrias son necesarias para el progreso de la Nación.

Cuarto :- Para que los beneficios que conceden las leyes de Fomento de Industrias de Transformación, puedan considerarse en toda su amplia acepción, como una efectiva exención de impuestos, supondría necesariamente que tal exención fuera a título gratuito, y ello es precisa -

mente lo que prohíbe el artículo 28 de la Constitución, pero resulta que los beneficios que las Leyes de Fomento conceden, se otorgan a cambio de ciertas obligaciones que contraen los solicitantes para con el Estado y que normalmente compensan la exención, no siendo por tanto violatoria, tal concesión, del precepto Constitucional.

Quinto :- Por último, una Ley cuyo fin principal es el de procurar el progreso industrial del país, el desarrollo de sus actividades Financieras, el espíritu de Iniciativa en el establecimiento de plantas Industriales, la confianza de fuertes Inversiones de Capitales en el territorio Nacional, la creación de Fuentes de Trabajo bien remunerado, la Producción de artículos de Consumo a fin de impedir su importación al extranjero, una Ley cuyos objetivos sean los apuntados, nunca podrá ser contraria al Texto Constitucional.

Antes bien, una Ley que prohíba se concedan tales garantías, sí será entonces contraria a la Constitución, pero no podrá serlo, la que lo permita en aras del beneficio colectivo.

Juan Rodríguez Mancha.-

