

393

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"



"PROPUESTA DE ESTIMULO FISCAL A LA ENSEÑANZA DE LA DANZA A TRAVES DE LA REFORMA DEL ARTICULO 15, FRACCION IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

*[Handwritten signature]*

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

SAMANTHA VAZQUEZ ZEPEDA

ASESOR: LIC. CESAR OCTAVIO IRIGOYEN URDAPILLETA



MEXICO, D. F.

NOVIEMBRE, 2001



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

TÍTULO

**“PROPUESTA DE ESTÍMULO FISCAL A  
LA ENSEÑANZA DE LA DANZA  
A TRAVÉS DE LA REFORMA DEL  
ARTÍCULO 15, FRACCIÓN IV, DE LA LEY  
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.”**

**Samantha Vázquez Zepeda**

**Número de Cuenta 9450922-3**

**Asesor: Lic. César Octavio Irigoyen Urdapilleta**

# CAPITULADO

## INTRODUCCION

### I. Actividad Financiera del Estado

1.1	Derecho Financiero	2
1.2	Derecho Fiscal	3
1.3	Derecho Tributario	9
1.3.1	Concepto	9
1.3.2	Impuestos	12
1.3.3	Contribución de Mejoras	28
1.3.4	Derechos	29
1.3.5	Aportaciones de Seguridad Social	31

### II. Relación Jurídico-Tributaria

2.1	La Obligación Tributaria	34
2.2	Características de la Obligación Tributaria	37
2.3	El Hecho Generador de la Obligación Tributaria	39
2.4	Nacimiento de la Obligación Tributaria	41

### III. Política Fiscal

3.1	Concepto	44
3.2	Objetivos	46
3.2.1	Captación de Recursos	47
3.2.2	No Captación de Recursos	47
3.2.3	Dirección al Gasto de los Particulares	48
3.2.4	Combate a la Recesión Económica	49
3.2.5	Promoción al Desarrollo Económico del País	52

### IV. Exenciones Tributarias

4.1	Concepto	53
4.1.1	Elementos de las Exenciones	56
4.1.2	Finalidad de las Exenciones	58
4.2	Figuras Jurídicas Diferenciadas	64

4.2.1 La No Causación	69
4.2.2 La No Sujeción	66
4.2.3 La Condonación	68
4.2.4 La Desgravación	70
4.2.5 La Reducción	70
4.2.6 La Deducción	71
4.2.7 La Bonificación	71
4.2.8 El Subsidio	71
4.3 Bases Constitucionales	73
4.3.1 Principio de Legalidad y las Exenciones Tributarias	76
4.3.2 Principio de Seguridad jurídica y las Exenciones	78
4.3.3 Principio de Generalidad y las Exenciones	79
4.3.4 Principio de Igualdad y las Exenciones Tributarias	80
4.3.5 Principio de Capacidad y las Exenciones Tributarias	87
4.4 Clasificación	82
4.4.1 Objetivas	83
4.4.2 Subjetivas	84
4.4.3 Permanentes	86
4.4.4 Transitorias	86
4.4.5 Absolutas	87
4.4.6 Relativas	87
4.4.7 Constitucionales	87
4.4.8 Económicas	87
4.4.9 Distributivas	88
4.4.10 Con Fines Sociales	88
4.5 Características	88
4.6 La Norma de Exención Tributaria	89
4.6.1 Ambito Temporal	90
4.6.2 Ambito Espacial	94
4.6.3 Ambito Cuantitativo	98
4.7 Interpretación de las Normas de Exención	100
4.8 Retroactividad de las Normas de Exención	105

## V. Impuesto al Valor Agregado.

5.1 Elementos del Impuesto al Valor Agregado. _____	113
5.2 Actividades o Actos Gravados por la Ley. _____	121
5.3 Obligaciones de los Contribuyentes. _____	122

## VI. Estímulo Fiscal a la Danza.

6.1. Necesidad de la Educación Artística y sus Beneficios en la Sociedad. _____	124
6.2. Situación Actual de la Enseñanza de Danza en México. _____	145
6.3. Régimen Fiscal de la Danza. _____	148
6.4. Propuesta de Estímulo Fiscal a la Enseñanza de la Danza. —	152

## CONCLUSIONES

## OBJETIVO

Demostrar la necesidad de reformar el artículo 15, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el fin de promover la educación artística, específicamente de la danza, a través de la tasa 0%, como estímulo fiscal, por lo cual se formula tal propuesta.

*“Ars longa vita brevis”*  
*Hipócrates.*

*Principalmente quiero agradecerles a ustedes, por haberme dado la maravillosa oportunidad de sentir, de ver, de amar, de brindar y de ser feliz.*

*A Mónica, Úrsula, Lupe, Flor, Brenda, Lety e Ivanova por darme siempre vida.*

*A Rito por su ejemplo. A Chiquis y Yoli por sus besos de amor.*

*A cada uno de ustedes que cree en mí, gracias por su apoyo, su cariño y su confianza.*

*A tí Alfonso, que por amor y con tu amor me das la motivación para cerrar este pequeño círculo y continuar con mi incansable búsqueda. Gracias por llenarme la vida de tu magia.*

*Agradezco sobre todo, a esta vida por darme la sensibilidad a través de la danza o por enseñarme a amar a la danza a través de mi sensibilidad, la cual me ha abierto los ojos, la cabeza y el corazón para aceptar las circunstancias que me presenta y amarla cada día más.*

## INTRODUCCIÓN

El título del presente trabajo pareciera ser antagónico, ya que refiere, por una parte, cuestiones jurídicas y, por otra, un aspecto artístico, incluso podría pensarse que no tienen ninguna relación los estímulos fiscales con la danza en nuestro país, sin embargo, el presente trabajo pretende demostrar lo contrario. En efecto, partimos de la hipótesis de que el desarrollo económico está ligado al proceso de cambio cultural, en virtud de que la explicación básica de los cambios sociales se halla en la introducción de innovaciones que tienden a repercutir en los elementos que integran la cultura, los cuales se distinguen en materiales y no materiales. Para ejemplificar el primer grupo cabe citar como innovación tecnológica la invención del telar mecánico, cuya introducción a una sociedad artesanal dio origen a una serie de reacciones, tanto en la organización de la producción como en la distribución del producto social. Estas reacciones pueden repercutir en el proceso social de formación del poder, lo cual se reflejará en la distribución de la carga impositiva, en la política de importaciones, abriéndose así una nueva serie de reacciones en cadena en el campo económico. En cambio, las transformaciones en la cultura no material, es decir, en el sistema de valores sociales, se efectúan a ritmo mucho más lento que las transformaciones en el

sistema de producción; Marx captó la esencia de ese problema cuando afirmó que en determinadas condiciones históricas la superestructura ideológica puede atrasarse con respecto al desarrollo de las fuerzas productivas y transformarse en un freno a ese desarrollo, y al quedarse en una situación semejante se iniciaría una época de revolución social. En esta tesitura, se observa que las innovaciones introducidas en la superestructura de valores provocan reacciones mayores, y por ende conflictos más agudos que las que penetran en el sistema productivo, más aún, las agudas tensiones psicosociales que caracterizan las fases de transición de las economías precapitalistas hacia las capitalistas, no son tanto un resultado de lucha de clases en sí, sino más bien de la presión que esa lucha genera para la eliminación más rápida de los patrones culturales superados y que dejan de tener una relación funcional con el sistema productivo capitalista.

Esos valores a que hemos hecho referencia son el resultado de la cultura, esto es, la representación de experiencias vividas, de realizaciones materiales y de prácticas fraguadas en el contexto de unas relaciones desiguales y dialécticas que diferentes grupos establecen en una determinada sociedad y en un momento concreto de la historia, así, la cultura es una forma de producción cuyos procesos están íntimamente relacionados con la estructuración de diferentes formaciones sociales, particularmente las relacionadas con el sexo, la edad, la raza y la clase social. La cultura también es una forma de producción que ayuda a los actores humanos, a través de la

utilización del lenguaje y de otros recursos materiales, a transformar la sociedad. En este sentido, la cultura está íntimamente relacionada con la dinámica del poder y produce asimetrías en la habilidad de los individuos y los grupos para definir y alcanzar sus metas.

Todas las grandes creaciones y formas de la religión, del arte, de la política, de la sociedad, de la economía, de la ciencia, en todas las culturas, nacen, llegan a su plenitud y se extinguen en épocas correspondientes, la estructura interna de cualquiera de ellas coincide exactamente con la de todas las demás; no hay en el cuadro histórico de una cultura un solo fenómeno de honda significación fisiognómica, cuyo correlato no puede encontrarse en las demás culturas, en una forma característica y en un punto determinado, de ahí que se insista en la íntima relación entre el arte y el desarrollo de una sociedad compleja como la nuestra.

Específicamente, la danza como expresión artística, constituye una actividad que crea y fomenta valores, es la expresión de los sentimientos y emociones humanos a través del movimiento del cuerpo humano, o sea de la belleza, por tanto, forma parte del producto social que puede considerarse desde dos puntos de vista, a saber: a) como fenómenos vividos por los hombres al interrelacionarse; b) como creaciones colectivas. Dichos fenómenos y creaciones permiten incrementar la capacidad de apreciar la belleza, precisamente a través el arte, pues éste es la expresión de una vida razonable y consiente que evoca en nosotros a la vez la conciencia

más profunda de nuestra existencia y los más altos sentimientos y los pensamientos más nobles; el arte transporta al hombre desde la vida personal a la vida universal por medio de una participación de los mismos sentimientos y de las mismas ideas, razones que son mas que suficientes para que en nuestro país se promueva el desarrollo de la danza, esto, a través de instrumentos jurídicos que si bien no son determinantes para el mismo, lo cierto es que influyen de manera directa en ello.

En este orden de ideas, consideramos que una correcta política fiscal aplicada a los estímulos fiscales en impuestos con fines extrafiscales es actualmente una manera de intervención indirecta al crecimiento cultural que exige y demanda una sociedad en crecimiento como la nuestra.

# CAPITULO I

## ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

La palabra finanzas proviene del verbo "*finer*" que quiere decir finiquitar, terminar, pagar; así como de "*financio*", que significa decir resolución jurisdiccional. Por lo que el concepto de finanzas se refiere a todo lo relacionado al pago, así como también la forma de manejar aquello con que se paga y la forma en que se obtuvo lo que se va a pagar. Por lo tanto, las finanzas se deben entender como la materia relativa a los recursos económicos.

El Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Uno de los sectores mas importantes de la actividad administrativa está constituida por la gestión de intereses económicos. Esta actividad tiene una importancia primordial y ha recibido el nombre de "Actividad Financiera", la cual la cumple el Estado "para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar destinar o invertir las sumas ingresadas." Esta actividad cumple una "función instrumental" de fundamental importancia, pues su normal desenvolvimiento es una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.

## 1.1 Derecho Financiero

El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regula la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, la obtención de recursos, su administración y su gasto, así como la regulación de la actividad de los órganos del Estado encargados de tales funciones dándoles facultades y competencias, y confiriéndole a los particulares obligaciones y derechos.

Obtención de recursos. El Estado obtiene sus recursos por diferentes medios, como lo es la explotación de sus propios bienes o patrimonio, así como por el ejercicio de su poder de imperio como son los diversos tipos de contribuciones que los particulares deberán aportar. Asimismo, también se obtendrán recursos por medio de otros mecanismos financieros como lo son los empréstitos vía crédito interno o externo.

Dentro de la concepción moderna la obtención no sólo es un medio de asegurar la cobertura de los gastos de administración del Estado sino también y sobre todo, un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para asegurar el conjunto de la Nación. Las medidas financieras constituyen así una forma de intervencionismo especial. Esto se logra mediante el manejo adecuado de la tributación, estimulando sectores de la producción y áreas geográficas, limitando o promoviendo exportaciones, gravando utilidades excedentes, o el consumo de artículos superfluos, etcétera. Esta intervención del Estado busca regular la producción y el comercio, la igualdad de la distribución en la riqueza y la protección contra los riesgos sociales.

Manejo de recursos. El manejo de recursos se efectúa por medio de los diferentes órganos que integran la administración pública, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de sus actos; es decir, cumpliendo invariablemente, con el principio de legalidad.

Gasto de recursos o erogación. Es la realización de las erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras actividades que realiza el Estado.

	Obtención	Derecho Fiscal	patrimonial crediticio tributario
Derecho Financiero	Manejo		
	Aplicación		

## 1.2. Derecho Fiscal.

El término "fiscal", proviene de la voz latina "fisco", tesoro del emperador, al que las provincias pagaban el "tributum" que les era impuesto. A su vez la palabra "fisco", se deriva de "fiscum", nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el tributum. Pronto la voz popular empezó a identificar a los

recaudadores por su signo más distintivo; la bolsa o cesto, y se les llamó "fiscum". Posteriormente, y debido al fenómeno que se conoce como "vulgarización del lenguaje", la palabra se utilizó indistintamente para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos, o bien a la función propia del Estado que tiene por objeto obtener recursos económicos de sus súbditos para cubrir los gastos públicos.

Por lo anterior, en la actualidad el término Derecho Fiscal, se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiendo por fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

Partiendo del origen etimológico de la palabra, se concluye que lo fiscal se refiere a todo tipo de ingresos de derecho público, que recibe la federación. Por lo tanto, esta materia se enfoca exclusivamente hacia la obtención de recursos y en consecuencia, comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que se generan con esa actividad.

En este orden de ideas el derecho fiscal se puede conceptualizar como "La rama del derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal, y los gobernados en su carácter de contribuyentes, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos."

Se entiende que es una rama del derecho financiero, porque los ordenamientos jurídicos que en él se contienen, están dotados de un contenido económico, puesto que se vinculan con los ingresos que el

Estado obtiene para destinarlos a cubrir los gastos públicos. Estos ordenamientos se caracterizan por establecer relaciones de carácter jurídicas entre el Estado, investido de poder fiscal, y los gobernados, que poseen de acuerdo con la ley, el carácter de contribuyentes, a los cuales las disposiciones jurídico fiscales les imponen ciertas obligaciones con el fin de crear sistemas y procedimientos que le den aplicación, eficacia y certidumbre a la recaudación fiscal.

El derecho fiscal es el conjunto de normas de carácter jurídico que se encargan de regular las relaciones que se dan entre dos sujetos perfectamente definidos; el Estado en su carácter de autoridad fiscal, y los gobernados, en su carácter de sujetos pasivos de dicha obligación, y el objetivo fundamental que se persigue con la aplicación de las normas fiscales, es que el Estado obtenga de los gobernados los ingresos que necesita para aplicarlos a los gastos públicos, y así procurar la satisfacción de las necesidades sociales.

El derecho fiscal tiene fines económicos, que consisten en obtener una recaudación para aplicar el producto de la misma a la satisfacción del gasto que implica la prestación de los servicios y las obras públicas que realizan los órganos gubernamentales.

El derecho fiscal persigue objetivos sociales muy importantes al desarrollar de manera fundamental el sentido de la solidaridad, puesto que pugna para que quienes tienen recursos económicos, aporten una parte proporcional de sus riquezas con el fin de satisfacer las necesidades de diversa índole que experimenta la colectividad.

El derecho fiscal está dotado de un profundo contenido moral, ya que mediante la aplicación de sus normas, el Estado procura una justa y equitativa distribución de la riqueza, pues con los recursos provenientes de la recaudación se satisfacen las necesidades más elementales de los que poco o nada tienen.

Así pues, el derecho fiscal es un conjunto de ordenamientos que pertenecen al derecho público, debido a que en éste los sujetos de la relación jurídica, se encuentran colocados en un plano de desigualdad: el fisco ordenando, exigiendo el cumplimiento de las disposiciones que dicta, y los gobernados acatando y cumpliendo con las disposiciones fiscales.

En síntesis puede aseverarse que “el derecho fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico tributaria; entendiéndose por esta última el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado.”<sup>2</sup>

Para su estudio, el derecho fiscal se ha agrupado en diversas clasificaciones según sus ingresos, dentro de las cuales se divide en derecho tributario y derecho no tributario.

Mencionaremos que ingresos no tributarios son todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el Presupuesto Nacional.

---

<sup>2</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México 1997, página 23.

Los ingresos no tributarios se derivan de la explotación de los recursos del Estado o de los financiamientos que obtienen por diferentes vías a fin de completar su presupuesto. De lo anterior, se desprende que se dividen en ingresos patrimoniales e ingresos crediticios.

Dentro de los ingresos no tributarios patrimoniales se incluyen todos aquellos ingresos que el Estado percibe por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, los cuales reciben el nombre de aprovechamientos. Así como de sus accesorios, que vienen siendo los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización, que se aplican en relación con aprovechamientos, y participan en su naturaleza.

También quedan incluidos dentro de los ingresos no tributarios patrimoniales, los denominados productos, los cuales son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

De lo anterior, se concluye que los ingresos patrimoniales se identifican como aquellas cantidades que el Estado obtiene por la administración de su riqueza, es decir, por el manejo de su propio patrimonio.

Por otra parte, los ingresos no tributarios vía crediticia, son aquellas cantidades que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías: financiamientos internos o externos, a través de préstamos o por la emisión

de bonos cualquiera que sea su denominación, pero que presentan la característica de tener que ser reembolsados en su oportunidad. Un ejemplo de lo anterior son los petrobonos o los cetes.

No debemos perder de vista que el estudio de los ingresos no tributarios no forman parte del Derecho fiscal, sino de la Ciencia Económica de las Finanzas Publicas y del Derecho Financiero, por lo que solo hemos de mencionar la existencia y la importancia que tienen los ingresos no tributarios dentro de nuestro sistema financiero, sin ser necesario un estudio mas detallado de los mismos.

	Tributario	Impuestos Derechos Aportaciones de Seg. Soc. Contribuciones de Mejoras. Accesorios de las Contribuciones.						
Derecho Fiscal	NO Tributarios	<table border="0"> <tr> <td>Patrimoniales</td> <td>           Productos Aprovechamientos Accesorios         </td> <td>           recargos sanciones pecun. gastos de ejecuc. indemnización         </td> </tr> <tr> <td>Crediticios</td> <td>           Empréstitos Préstamos privados Emisión de moneda Emisión de certificados de tesorería. Obligaciones en formas de sociedades nacionales de crédito.         </td> <td></td> </tr> </table>	Patrimoniales	Productos Aprovechamientos Accesorios	recargos sanciones pecun. gastos de ejecuc. indemnización	Crediticios	Empréstitos Préstamos privados Emisión de moneda Emisión de certificados de tesorería. Obligaciones en formas de sociedades nacionales de crédito.	
Patrimoniales	Productos Aprovechamientos Accesorios	recargos sanciones pecun. gastos de ejecuc. indemnización						
Crediticios	Empréstitos Préstamos privados Emisión de moneda Emisión de certificados de tesorería. Obligaciones en formas de sociedades nacionales de crédito.							

## 1.3 Derecho Tributario

### 1.3.1 Concepto

Los tributos constituyen una importante clase de ingresos del Estado para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

El Derecho que se ocupa de ello, constituye una de las ramas del Derecho Financiero y ha recibido el nombre de Derecho Tributario.

El derecho tributario forma parte del derecho fiscal, y son ingresos obtenidos vía tributaria. Esto es que el Estado tiene la facultad o poder, como ente supremo de la sociedad, para obtener recursos de los particulares, es decir, un poder soberano, y en el ejercicio de esta soberanía se obtendrán dichos recursos.

Uno de los aspectos de la soberanía es el conocido Poder de Imperio, facultad del Estado Romano que le permitía el dominio absoluto sobre los pueblos conquistados sometiénolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos. Por eso es que en virtud de su poder de imperio, el Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular, pero es indispensable dejar asentado que no toda imposición a los particulares podrá tener el carácter de exacción tributaria, ya que existen otros tipos de ingresos que, a pesar de ser impuestos por el poder soberano, no tienen esta característica, caso particular lo constituyen las multas, ya que aunque representan ingresos para el Estado, su imposición tiene como antecedente un hecho ilícito y su finalidad es, ante todo, ejemplificativa y aflictiva, ya que con ella se pretende, más que otra cosa, imponer un castigo a quien incumple un

mandato legal, y difundir su ejecución para desanimar la práctica de este tipo de conductas; así tenemos que los ingresos tributarios tienen su origen histórico en el Poder de Imperio del Estado.

Los tributos deben fundar su existencia en la Constitución y si partimos del análisis de sus preceptos encontramos aquellas aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin principal de obtener recursos y sólo podemos derivar su base constitucional del artículo 32 fracción IV, donde queda establecida la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de las entidades que integran la Federación, así como la facultad correlativa del Poder Legislativo de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, según los artículos 73 fracciones VII y XXIX-A, y 74, fracción IV, de la propia Constitución.

Por lo tanto, únicamente el Poder Legislativo, a través de la llamada Potestad Tributaria, tiene el poder jurídico o facultad de producir normas jurídicas creadoras de los tributos exclusivamente a través de la facultad de imposición plasmada en el artículo 73, fracciones VII y XXIX-A, la cual faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, como también para establecer contribuciones al comercio exterior.

Por lo que, todo tributo para que exista, debe necesariamente haber pasado por el proceso de creación de una ley a través del Congreso de la Unión.

El acto de creación de una ley, debe ser formal y materialmente legislativo. Así como lo mismo sucederá para su extinción. De aquí es donde nace el Principio de Reserva Formal de la Ley, que no es otra cosa que para poder establecer impuestos deberá ser una ley formal y material. Así es como se integra el Principio de Legalidad Tributaria.

Por otra parte cabe mencionar que mientras que el Poder Legislativo es quien ejerce la Potestad Tributaria, compete al Poder Ejecutivo la potestad de recaudación. La Administración Pública, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, verifica el nacimiento de las obligaciones tributarias y su realización, fiscaliza la realización de la conducta y por lo tanto es quien recibe el cumplimiento de la obligación tributaria, es la ejecutora.

Se entiende como Tributo la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Giuliani Gonrouge lo define como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones de derecho”.<sup>3</sup> Para Dino Jarach “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado y otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo”.<sup>1</sup>

Cabe señalar, que nuestro Código Fiscal utiliza el vocablo “contribución” como equivalente al tributo.

---

<sup>3</sup> Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, vol. I, n. 151.

Así pues, tenemos que todos los ingresos de la Federación, se dividen para su estudio en contribuciones, que son los ingresos vía tributaria, y los ingresos no tributarios, los cuales se dividen a su vez en patrimoniales y crediticios. Lo anterior es importante que quede claro pues la confusión a que llevan los términos anteriores, es muy común, pues constantemente se utilizan como sinónimos teniendo estos conceptos completamente diferentes.

Las características generales de las contribuciones son las siguientes:

1. Su naturaleza es netamente personal.
2. Son aportaciones pecuniarias.
3. Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes federal, estatal y/o municipal.
4. La aportación debe ser proporcional y equitativa
5. Esta obligación se puede establecer sólo mediante disposición legal.

Se considera ingresos tributarios o tributos, conforme lo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación, a los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y a los derechos, así como a sus accesorios.

### 1.3.2 Impuestos

"Es la prestación generalmente en dinero que el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales, cuyas

---

<sup>1</sup> Jarach Dino, El Hecho Imponible, pag. 18.

situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal.”<sup>2</sup>

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.”<sup>3</sup>

Los impuestos son una prestación, porque en la relación jurídica fiscal que se establece para el pago de la contribución, la obligación recae exclusivamente sobre el contribuyente, en tanto que el derecho correlativo corre a cargo también de manera exclusiva, de la autoridad gubernamental; es decir, ésta no adquiere el compromiso de entregar nada concreto o individualizado a cambio del pago efectuado, pues el contribuyente aporta la suma de dinero que se le exige en los términos legales y esto da por terminada la relación jurídica que surge entre ambos, la cual volverá a surgir cuando se realice en el futuro otro hecho que genere obligación fiscal.

Al indicar “una prestación” se hace referencia al carácter jurídico esencial de este tributo, que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

Por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo, y a diferencia de lo que sucedía en otras épocas, deben pagarse siempre

---

<sup>2</sup> Mabarak Doricela, Derecho Financiero Público, pág. 60.

en moneda del curso legal y solamente en situaciones verdaderamente excepcionales, se admiten pagos en especie, que debemos entender como éstas, aquellas que se efectúan mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico.

Apoyado por el Congreso de la Unión, el Estado es el único ente que puede fijar contribuciones en general y en particular, así como los impuestos, que también por exigencia constitucional deben reunir la característica de generalidad, deben aplicarse por igual a todos los sujetos que en alguna forma lleguen a realizar el hecho gravado por la correspondiente ley tributaria.

Los impuestos deben estar previstos en normas jurídicas de carácter general, es decir, aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas aquellas personas que por cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes hipótesis normativas. Resulta sumamente importante, aclarar que generalidad no equivale a uniformidad, por consiguiente, cuando se dice que las leyes impositivas deben aplicarse en forma general, no se está con ello indicando que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos, sino que sólo deben pagarlos todos aquellos que realicen el supuesto que en la propia ley se consigne como el correspondiente hecho generador del impuesto.

Ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución. El principio de legalidad es de capital importancia

---

<sup>3</sup> Artículo 2º. del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982).

para nuestra disciplina, ya que si la relación tributaria no se rige por normas jurídicas que de antemano nos permitan conocer las respectivas esferas de derechos y obligaciones del fisco y de los contribuyentes, se corre el riesgo de que la recaudación impositiva, se convierta, como ha sucedido en múltiples ocasiones, en un medio de extorsión y abuso económico sobre los particulares por parte de quienes detentan el poder público.

Para la existencia de los impuestos, imprescindiblemente se requiere que siempre estén previstos y regulados por normas jurídicas, ya que dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre ajustadas a los principios básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad.

Cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable. Al ser los impuestos el principal ingreso tributario del Estado, es evidente que su pago oportuno no puede quedar al arbitrio o a la buena voluntad de los contribuyentes. Las normas impositivas, como cualquier norma jurídica de derecho público, se caracterizan por ser obligatorias y coercibles, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas en forma imperativa, apercibidos de que de no hacerlo el Estado ejercitará en su contra los mecanismos adecuados para obligarlos a cumplirlas aún en contra de su voluntad.

Las potestades coercitivas del Estado son especialmente significativas en el caso concreto de los impuestos, ya que al derivar por una parte de un acto de soberanía del Estado y al constituir el más importante de los ingresos tributarios por la otra, es evidente que las autoridades hacendarias ponen especial énfasis en su entero obligatorio y oportuno, así como en el empleo de los procedimientos económicoactivo o de ejecución cuando dicho entero por cualquier razón no se efectúa o se demora injustificadamente.

Todo impuesto debe señalar como sujetos pasivos de la prestación a las personas, que pueden ser tanto físicas, es decir, seres humanos perfectamente identificados en su individualidad, como personas morales, esto es, grupos de personas físicas que se ponen de acuerdo para combinar de manera más o menos permanente, recursos y esfuerzos, con el fin de crear un ente con personalidad distinta a la de los miembros que la integran. Por lo tanto, todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación impositiva.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, señala que las leyes fiscales que impongan cargas a los particulares (contribuciones o cualquier otra obligación de carácter fiscal, incluso las obligaciones formales), y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, es decir, no se pueden exigir si no están previstas clara e indudablemente por la ley que les da origen. Esto es, que la ley mediante la que se crea el impuesto debe señalar, de

manera clara y precisa, cuáles son los hechos, conductas o acciones de las personas que pueden dar lugar al nacimiento de la obligación. La autoridad fiscal no puede exigir el pago de impuestos a una persona si la situación de ésta no queda exactamente encuadrada dentro del precepto legal correspondiente.

Es muy importante señalar la vinculación entre el impuesto y el gasto público, pues el cobro de los impuesto, existe en función de los gastos público, ya que la recaudación impositiva tienen como finalidad o propósito, cubrir el gasto público.

“El gasto público es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y del pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda, y para realizar diversos pagos de transferencia (pensiones, jubilaciones y subsidios).”<sup>4</sup>

“El concepto material del gasto público, estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación está prescrita la partida.”<sup>5</sup>

De lo anterior se desprende que gasto público es el conjunto de erogaciones que realizan tanto los órganos del Estado, como las demás entidades públicas, que incide sobre las finanzas estatales, y que tiene por

---

<sup>4</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Vol. II, pag. 1525

objeto la satisfacción de los objetivos y metas que el Estado se propone para un ejercicio fiscal determinado.

Por medio del gasto público, el Estado distribuye la riqueza, pues mediante ese gasto, el Estado se encuentra en condiciones de orientar la economía hacia la dirección que más favorezca a la colectividad, al mismo tiempo, busca la protección de los grupos sociales con más carencia. La misión del gasto público no es exclusivamente administrativa, como la de satisfacer en abstracto las necesidades del Estado, sino también política, que consiste en encauzar la adecuada solución de los problemas sociales más urgentes. La satisfacción de las necesidades materiales, culturales y educativas de la población, el fomento del empleo, de la vivienda, la seguridad social, la industrialización, el fortalecimiento de la agricultura, el incremento del comercio interno e internacional, por ejemplo, son actividades que el Estado puede encauzar con un adecuado ejercicio del gasto público.

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever una serie de efectos que puede originar la imposición. El conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.

Principios Fundamentales de la Tributación.

---

<sup>5</sup> Informe a la SCJN 1969, Sala Auxiliar, pp. 24-26.

En su libro "La Riqueza de las Naciones", Adam Smith dedicó una parte al estudio de los impuestos y formuló cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que por su acierto continúan comentándose e inspirando a las legislaciones modernas.

1º. Principio de Justicia. "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal." Este principio expresa que las contribuciones que paguen los gobernados deben estar lo más cercanas que sea posible a su capacidad económica. Si un contribuyente es gravado con exacciones fiscales que rompan la necesaria armonía entre sus posibilidades económicas y el monto de las prestaciones fiscales exigidas, se estará frente a una contribución injusta, porque carece de la proporcionalidad y equidad necesarias.

Este principio se desenvuelve en dos subprincipios: el de la generalidad y el de la uniformidad.

a) La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva. Por lo tanto, nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos.

b) La uniformidad se traduce en que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva que es la posibilidad económica de pagar un

impuesto, como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo. En otras palabras, todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria, por lo que dos personas deben ser gravadas por igual, cuando el origen y la cantidad de la riqueza que de lugar a la contribución sea similar.

2º. Principio de Certidumbre. “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona... La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso.” En todas las disposiciones tributarias debe haber una absoluta claridad en cuanto se refiera a hechos generadores de la obligación, cuotas o tasas de la contribución, lugar y época de pago, así como de los demás elementos fundamentales de las contribuciones.

3º. Principio de Comodidad. “Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente”. Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago. Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación, y una menor evasión por parte del contribuyente.

4º. Principio de Economía. “Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el periodo de exacción lo mas que se pueda.” Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación, es decir, que el pago de la contribución se dedique en su mayor parte a satisfacer los gastos públicos, se debe buscar en todo momento que los gastos de recaudación y administración de un tributo sea lo menos elevado posible, porque de no ser así, y resultar que la maquinaria gubernamental encargada de recaudar y administrar la contribución es demasiado onerosa, y se estará desvirtuando el objetivo primordial de la contribución, que es la de satisfacer los gastos públicos. Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto:

- a) Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorban la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo;
- b) Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a la gente;
- c) Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales;
- d) Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

## Garantías en Materia Tributaria.

Existen garantías en materia tributaria derivadas de la Constitución, que tienen su origen principalmente del artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna:

### A) Garantía de Legalidad.

Este principio se encuentra consagrado en la parte final del precepto antes mencionado y significa que sólo mediante la expedición de una ley que reúna los requisitos, tanto formales como materiales, puede crearse una contribución. El requisito formal consistente en que la disposición debe de ser creada por el Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, ajustándose para ello al procedimiento de iniciación, discusión, aprobación y promulgación que señalan los correspondientes preceptos constitucionales. Cabe hacer notar que con apoyo en lo dispuesto por el inciso h) del artículo 72 de la Carta Magna, las leyes tributarias deberán necesariamente iniciarse en primer lugar en la Cámara de Diputados. La razón de esta exigencia es que ahí se encuentran los representantes más directos de la población, y como las contribuciones que se decreten van a pesar sobre los habitantes de un país, es lógico que sean los diputados quienes se encarguen en primer lugar de estudiar y, en su caso aprobar dicha contribución. Por lo anterior se debe enfatizar que en el sistema constitucional mexicano nunca podrá crearse una contribución por decreto del Ejecutivo, sino que siempre deberá emanar, como toda ley, del Poder Legislativo.

Excepción a lo anterior es la relacionada con las contribuciones al comercio exterior, las cuales sí pueden ser creadas por el Ejecutivo dentro de las Tarifas Generales de Importación o Exportación, pero esto es así porque el propio constituyente lo faculta para ello, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 49 y 131, segundo párrafo del texto constitucional. Esta es una de las dos facultades extraordinarias para legislar que, de acuerdo con la Constitución, tiene el Presidente de la República. La otra facultad se refiere a la posibilidad de expedir un decreto por medio del cual se suspenda el ejercicio de las garantías individuales. El requisito material consiste en que esa ley que expida el Legislativo y promulgue el Ejecutivo, debe tener los caracteres de toda ley, es decir, que sea un mandamiento de carácter general, impersonal y abstracto.

#### B) Garantía de proporcionalidad y equidad.

Existen varias opiniones, entre ellas la de Flores Zavala, que indica que los conceptos de "proporcional y equitativa" se deben de entender como un solo concepto, pues el Constituyente de 1856 no era ningún técnico en materia tributaria, por lo que debió de haberse inspirado en las ideas de Adam Smith, muy en boga en esa época y no fue hasta que la Suprema Corte de Justicia de la Nación contribuyó a crear más confusión sobre ese problema, al decirnos en una sentencia que todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que al hablar en plural da la impresión de que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional; el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro.

“Proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; y equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”<sup>6</sup>

“Proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí. Por equidad debemos entender una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”<sup>7</sup>

El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

El principio de proporcionalidad, implica, por una parte, que los gravámenes se fijan en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos, y por la otra, que cada contribuyente individualmente

---

\* Tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo pues tiene por objeto establecer las tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en la que el monto del hecho generador es mayor, decreciendo cuando dicho monto resulta menor. Llamadas también "tasas escalonadas".

<sup>6</sup> Margain Manatou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pag.81.

<sup>7</sup> Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo.

considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar a fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

El principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas\* para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

La proporcionalidad puede definirse como el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Equidad, en su acepción aristotélica, significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtienen tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Margain Manautou estima que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".<sup>8</sup>

Como se puede apreciar, el común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad. Igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas o cuotas o tarifas.

La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Podemos definir a la equidad como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con

---

<sup>8</sup> Margain Manautou Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, pag. 109.

excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad.”<sup>9</sup>

### C) Garantía de Audiencia.

La garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, brinda la oportunidad al gobernado, de ser oído y vencido en juicio, previamente a la emisión de actos que afecten un derecho establecido (como lo es la vida, la libertad, la propiedad o la posesión).

Ahora bien, tratándose de materia impositiva no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado. Es decir, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 de la Constitución, no requiere necesariamente, en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Lo anterior se robustece con la tesis jurisprudencial emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, Tomo

---

<sup>9</sup> Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, pag. 256.

I, página 93, del Apéndice de 1995, de rubro "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA".

### 1.3.3 Contribución de Mejoras (o derechos de cooperación)

Las contribuciones de mejoras son una figura de reciente creación y que ha sido recogida por casi todas las legislaciones.

Se encuentran definidas en el artículo 2º fracción III, del Código Fiscal de la Federación y son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

"La contribución especial podemos definirla, en los siguientes términos: es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica."<sup>10</sup>

"La contribución especial o contribución de mejoras puede ser definida de la siguiente manera: son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtienen por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la

---

<sup>10</sup> Margain Manatou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pag. 121.

recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate."<sup>11</sup>

Las contribuciones de mejoras se establecen por imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio. Por ejemplo, la pavimentación de una calle. El Estado reparte, en términos de la ley tributaria correspondiente, el costo de la obra pública entre los propietarios de los predios que directamente van a beneficiarse con la realización de esa obra. Ese reparto del costo, con el fin de determinar el monto de la contribución que correrá a cargo de cada uno, se hace generalmente en proporción al tamaño de su propiedad. La mayoría de las contribuciones de mejoras que existen en la legislación mexicana se establecen en los regímenes fiscales de las entidades federativas y, sobre todo, de los municipios, quienes están a cargo la construcción de la mayoría de las obras públicas.

#### 1.3.4 Derechos

Derechos<sup>12</sup> son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados y órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de

---

<sup>11</sup> Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, pag. 351.

Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. La anterior definición la establece el artículo 2º fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

“Un derecho es la prestación señalada por la ley exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio”<sup>13</sup>

Los derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Los derechos están constituidos por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, sino que, a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas particulares. Los derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

Los derechos derivan esencialmente de un acto de voluntad del particular, que solicita del Estado la prestación de un servicio público que lo

---

<sup>12</sup> En la doctrina y en la legislación extranjera se usan los términos de tasa o taxa y no de derechos.

<sup>13</sup> Margain Manatou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pag. 117.

va a beneficiar de manera directa y específica, por lo tanto los derechos generan una relación tipo bilateral.

El importe de las tasas o cuotas de los derechos se establece en función del costo del servicio público particular divisible que preste y en atención al uso o aprovechamiento que de dicho servicio se haga; y el cobro de los derechos se origina en un acto de voluntad del sujeto pasivo que solicita a la administración pública la prestación de un servicio que lo beneficia de manera directa y específica.

El destino que el Estado debe dar al producto o rendimiento de los derechos que recaude debe ser, el de sufragar el costo de los servicios públicos particulares indivisibles, ya que dada la naturaleza de esta clase de servicios que en forma concreta van a beneficiar a quien los utiliza y no a toda la ciudadanía en general, resultaría injusto que su costo se sufragara a través del pago de los impuestos, ya que en tal caso, el Estado indebidamente estaría distraendo recursos económicos que necesita para atender necesidades colectivas de interés general.

### 1.3.5 Aportaciones de Seguridad Social

La legislación fiscal federal define a las aportaciones de seguridad social como las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se

beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado.<sup>14</sup>

La anterior definición se puede explicar de la siguiente manera: como mandamiento constitucional, el empleador (patrón) debe dar beneficios de seguridad social a sus trabajadores, y en lugar de que el patrón sea quien directamente dé los beneficios, el Estado le cobra al patrón por dar ese servicio, es decir, es sustituida la obligación a cargo del patrón de otorgar esta prestación por el Estado.

Así pues, el Estado, por medio de un organismo descentralizado, (I.M.S.S) realiza la prestación del servicio de seguridad social y exige coactivamente el pago del mismo a los beneficiados por la prestación del servicio, que por una parte lo constituye el patrón, por haber cumplido con la obligación de sustitución y por otra parte el trabajador, que es quien recibe el servicio.

Las características de las Aportaciones de Seguridad Social son las siguientes:

- 1.- Es una prestación hecha en dinero.
- 2.- Es una obligación ex-lege.
- 3.- El hecho generador está hecho a cargo del sujeto activo y pasivo.
- 4.- Existen beneficiarios directos. (el empleador y el trabajador)

Ahora bien, el organismo encargado de impartir el servicio público de salubridad de carácter nacional, es el Instituto Mexicano del Seguro Social

---

<sup>14</sup> Artículo 2º, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

(I.M.S.S) quien es un organismo descentralizado con personalidad y patrimonio propio y que además tiene el carácter de un organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.

Las anteriores características, hacen del I.M.S.S. un organismo con facultades paraestatales, es decir, con facultades paralelas o laterales al fisco.

Los elementos de la parafiscalidad son los siguientes:

- a) Debe ser una prestación obligatoria derivada de la ley. (Ex-Lege)
- b) Debe prestarlo un organismo descentralizado.
- c) No debe ser una figura tradicional.

Por lo anterior, cualquier organismo con estas características, es un organismo con facultades paralelas al fisco, es decir es un organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos. (Ejemplo el I.N.F.O.N.A.V.I.T.)

Cabe mencionar, que las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios), toda vez que éstas no derivan de relaciones jurídicas tributarias, sino de obligaciones constitucionales en materia laboral.

## CAPITULO II

### RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA

Primeramente, consideramos necesario señalar la diferencia que existe entre los conceptos de relación tributaria, y obligación tributaria, pues comúnmente ambos se confunden al atribuirles el mismo significado.

Es importante señalar que puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria. La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes. La obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca a cargo del sujeto activo.

Un ejemplo de esto es que entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existen relaciones tributarias, y sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación a tributar.

#### 2.1 La Obligación Tributaria

Comenzaremos diciendo que la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extingue al cesar el primero, en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria, debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo, al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.<sup>15</sup>

Ahora bien, cabe señalar, que las obligaciones jurídico tributarias, se pueden manifestar mediante conductas de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Se considera obligación principal o sustantiva a la obligación tributaria de dar, y obligaciones secundarias o formales, a las demás obligaciones tributarias. Esto, se explica porque el fin de las contribuciones es la recaudación de los recursos que necesita el Estado, es decir, específicamente la obligación de dar, dejando a las otras obligaciones en un plano secundario, sin embargo, es necesario recordar que la materia tributaria no sólo se refiere a aspectos de recaudación, sino también a aspectos constitucionales, administrativos, procesales y penales, pues el fenómeno jurídico tributario no puede concebirse sin todos los aspectos.

El derecho tributario es una rama plenamente integrada, y sólo para efectos didácticos se hace la diferenciación en derecho tributario constitucional, derecho tributario sustantivo, derecho tributario administrativo, etcétera, de donde se deriva que el derecho tributario comprende todos los aspectos relativos al fenómeno jurídico de la imposición, los cuales se encuentran sistematizados en una rama autónoma del derecho, lo que trae como consecuencia que la obligación, como parte fundamental de esta disciplina, se debe considerar como una conducta de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o un derecho, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, lo que grava. La ley impositiva, al decirnos qué grava, nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un

---

<sup>15</sup> Emilio Margain Manautou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pag. 292.

acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar una actividad como lo puede ser el consumo, la producción, la explotación, etcétera, está señalando como objeto de la obligación tributaria, un acto o un hecho que al ser realizado, hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario. En el caso concreto, el objeto gravado por la ley tributaria es la actividad de la enseñanza de danza.

La ley tributaria no siempre grava en forma íntegra lo que señala como objeto, ya que admite una serie de deducciones o de disminuciones, por lo que puede quedar afecta al pago del tributo, una base distinta al objeto del mismo. En ocasiones coinciden el objeto y la base del tributo, por ejemplo, en el impuesto sobre la renta al gravar el ingreso bruto, sin deducciones, que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuesta, etcétera, señala como base del gravamen lo que el mismo impuesto señala como objeto, que es el ingreso bruto.

Por otra parte encontramos la fuente del tributo, que es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución, como lo son la Federación, Estados y Municipios, o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que uno u otro casos se repute inconstitucional el sistema tributario.

Ahora bien, estaremos en presencia de una doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto, mas no sobre la misma fuente. Es decir, la fuente del impuesto al valor agregado puede ser la energía eléctrica, y la

fuerza del impuesto a la prestación del servicio también puede ser la energía eléctrica, pero su objeto es diferente, pues en el primer caso, se grava la producción de la generación de la energía eléctrica, y en el segundo caso se grava la adquisición, es decir el consumo que se hace de la energía eléctrica; por lo tanto, hay que diferenciar entre el gravamen del objeto y el gravamen a la fuente.

## 2.2 Características de la Obligación Tributaria

La característica principal de la obligación tributaria, es sin lugar a dudas, que se trata de una obligación ex lege.

Es una obligación ex lege, porque la ley tributaria “Es una ley, unida a la realización de un hecho generador previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse”<sup>16</sup>. De tal modo, que la obligación tributaria nace por fuerza de la ley.

El sujeto activo de la obligación tributaria, necesariamente será el Estado a través de sus órganos, quien exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV constitucional, al disponer que la Federación, los Estados y los Municipios son los acreedores de la obligación tributaria, que en forma centralizada o descentralizada ejercerán sus facultades tributarias.

---

<sup>16</sup> Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, pag. 535.

El objeto de la obligación tributaria es directa o indirectamente la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social. El objeto sustancial de la obligación tributaria es la prestación en recursos para cubrir el gasto público, manifestado directamente en las obligaciones de dar, y de manera indirecta en las de hacer y no hacer, ya que aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entrega de recursos, su existencia es para ese efecto.

No debemos dejar de lado, la importancia que tiene este tema en el estudio de nuestro trabajo, pues el fenómeno de la tributación, tiene además de un objeto estrictamente recaudatorio, -toda vez que aquella concepción tradicional del ejercicio de la potestad tributaria con fines recaudatorios se ha superado en la actualidad- objetos con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como el caso de los aranceles al comercio exterior, y otros de carácter interno o para producir efectos sociales respecto de tendencias, como el fomento al arte o la inhibición de prácticas a algunas actividades. Estos fines, son conocidos como extrafiscales y son fundamentales en el manejo de la política fiscal tributaria de un país.

Por lo anterior, son precisamente los estímulos fiscales un instrumento con fines extrafiscales al proponerlos como un instrumento idóneo para el manejo de la política fiscal con el objetivo de alentar la práctica de la enseñanza de danza en nuestro país.

### 2.3 El Hecho Imponible y el Hecho Generador de la Obligación Tributaria.

Existen muchas tendencias respecto a la identificación de la conducta que se denomina como hecho generador, que a menudo se confunde con el hecho imponible.

Hecho imponible, presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia tributaria, es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, son sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa.

“Es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho, y por tanto es, un mero concepto abstracto, es un concepto lógico jurídico. Es un concepto, en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho. Aun más, la hipótesis de incidencia no es un mero y simple concepto en la aceptación filosófica del término, que por definición, es una manifestación legislativa y está contenida en un enunciado legal. No es un mero concepto, es un concepto legal... El concepto legal —como parece claro— designa una cosa, designación ésta que es su contenido. Por ello, el contenido de la hipótesis de incidencia no es el estado de hecho, sino su designación o descripción; por tanto, la hipótesis de incidencia significa el estado de hecho, diríjese a él, pero no se confunde con él.”<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Ataliba Geraldo, Hipótese de Incidencia Tributaria, Sao Paulo 1975, número 13.7.

Sainz de Bujanda define al presupuesto (hecho imponible) de la siguiente manera "Presupuesto, es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que se genera al realizarse la obligación tributaria, o como el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta."

El hecho generador es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria. Es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general

"El hecho generador es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que – por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria."<sup>18</sup>

De lo anterior, podemos deducir, que el nacimiento de la obligación tributaria, nace del hecho generador, el cual nace a su vez de la realización del hecho imponible.

Así las cosas podemos citar al maestro Humberto Delgadillo, para diferenciar cada una de las figuras estudiadas cuando dice: "Haciendo un parangón podríamos decir que el hecho imponible es al derecho tributario lo que el tipo penal es al derecho penal, mientras que el hecho generador

---

<sup>18</sup> Atilba Geraldo, Hipotesis, n. 23.1

del derecho fiscal correspondería a la conducta o hecho del derecho penal.”<sup>19</sup>

## 2.4 Nacimiento de la Obligación Tributaria

El fundamento del momento en que nace la obligación tributaria, está plasmado en el artículo 6º, del Código Fiscal de la Federación que expresa: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran”.

“El objeto de la relación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. La obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.”<sup>20</sup> El momento de causación varía según la naturaleza de los impuestos de que se trate.

El momento del pago de la obligación tributaria depende del término que el legislador señala en la ley tributaria concreta, el cual se establece en razón de la comodidad del contribuyente, así como en atención al momento en que mejor control puede tener la hacienda pública del contribuyente.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> Humberto Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario, pag. 102.

<sup>20</sup> López Velarde G., citado por Emilio Margain Manautou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pag. 259.

<sup>21</sup> “Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas” artículo 6º, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.<sup>22</sup>

El nacimiento de la obligación tributaria representa un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

Por lo tanto, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. Con la realización del hecho generador, le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento, sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.

Verbigracia, una persona al dedicarse a la enseñanza de danza, desde el momento preciso en que comienza a impartir clases nace su obligación tributaria, por la realización del hecho generado, pero no será hasta que una vez vencido el plazo para hacer el entero correspondiente de su obligación tributaria, sin haberlo realizado, nazca su exigibilidad.

---

<sup>22</sup> "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos... dentro de los plazos señalados por la ley..." artículo 145, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

## **CAPITULO III**

### **POLITICA FISCAL**

El Estado moderno tiene sus orígenes en la Revolución Francesa, por lo que las raíces de la política fiscal arrancan de ese hecho; sin embargo, es a partir de la gran depresión, cuando se le concede mayor atención y se empiezan a buscar normas que contribuyan a resolver problemas de orden económico utilizando el instrumento fiscal, como factor determinante.

A partir de esta fecha, sobre todo después de la aparición de la teoría del efecto multiplicador del gasto público como medio de atenuar el ciclo, se atribuyen al Estado mayores funciones de las que tradicionalmente había tenido, como las de lograr el desarrollo económico, aumentar el nivel de ocupación, combatir la inestabilidad de los precios, etcétera; consecuentemente se hizo más imperiosa la formulación de un cuerpo de ideas científicas que permitiera orientar la acción del Estado.

No obstante que el Estado aparece desde épocas muy remotas, es en los últimos años cuando se está constituyendo un cuerpo de normas científicas de carácter fiscal, para orientar la política del Estado en esta materia; hasta la fecha, a pesar de los adelantos logrados, aún no está totalmente estructurada esta disciplina sino que se encuentra en proceso de integración.

La política fiscal en los últimos años, trata de ser una aplicación técnica de los conocimientos científicos sobre finanzas públicas que coadyuve a la consecución de los fines generales del Estado, consecuentemente, es un elemento de la política económica. \*\*\* investigar que es política económica y definirla.

En el presente trabajo, nos concretaremos al estudio de la política impositiva, no por ser menos importante el estudio de las materias de política del gasto, del crédito y de la deuda públicos, sino por los efectos que la política impositiva tiene dentro de la política fiscal, y los efectos que tiene esta última directamente sobre la sociedad y sobre todo en sectores específicos.

En estas condiciones, el impuesto pasa a integrar el acervo estatal de instrumentos de política fiscal destinados a coadyuvar en la mejor asignación de recursos disponibles, en la mayor distribución de la riqueza y el ingreso, y sobre todo, en la dirección de desarrollo para ciertos sectores o áreas económicas, científicas, sociales y en este caso sobre todo culturales.

### 3.1 Concepto

“La política fiscal se entiende como el manejo que da el gobierno a su programa de gastos, impuestos y deuda, con el objeto de influir en el nivel y estructura de la producción, el ingreso y la ocupación nacionales.”<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Ifigenia M. De Navarrete., Política Fiscal de México. Ed. U. N. A. M. Pág. 11.

“La política fiscal consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por el ingreso fiscal, las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos o, en otras palabras, si el grueso del gasto público lo deben soportar las contribuciones, en qué por ciento cada una de ellas y efectos que sobre la economía generan.”<sup>24</sup>

El ámbito de la política fiscal es el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, al endeudamiento interno y externo del Estado, a la emisión de la moneda, y a las medidas de incentivo principalmente.

Toda medida operada a través del sistema tributario, como instrumento de política fiscal, produce efectos en sectores muy concretos y determinados de la economía. Por lo tanto, las medidas tributarias no resultan las idóneas cuando se trata de alcanzar metas de crecimiento económico, como lo es el pretender una más justa distribución de la renta nacional.

Existen otras medidas más deseables y eficaces para la realización de metas hacia un desarrollo económico, tal como lo es el gasto público.

Recordemos que gasto público “Es toda erogación generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales.”<sup>25</sup> O bien, como lo define la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su Informe rendido al terminar el año de 1973, visible a páginas 383-384 en el amparo

---

<sup>24</sup> Maurice Lauré, Tratado de Política Fiscal, pag. 13.

en revisión 2844/61, que en su parte conducente dice: "El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos."

Existe cierta inclinación por el instrumento del gasto público, sobre todo cuando se trata de impulsar el crecimiento económico en su conjunto y no de un específico sector de la economía.

El Estado contemporáneo debe establecer, para su sostenimiento, todo un sistema fiscal, no sólo para que le produzca recursos para satisfacer su presupuesto, sino también para lograr, a través de medidas fiscales, la orientación económica que más convenga al país, aun cuando ello signifique sacrificios recaudatorios.

### 3.2 Objetivos de la Política Fiscal

La política fiscal debe tener objetivos diversos los cuales deben ser eminentemente recaudatorios, y secundariamente:

- a) Facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido;
- b) Desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo económico;

---

<sup>25</sup> Guiliani Fonrouge, Derecho Financiero, Ed. De Palma.

c) Evitar la fuga de capitales que sangran al país, etcétera.

Aunado a lo anterior, la política fiscal puede tener como objetivos los siguientes:

### 3.2.1 La captación de recursos:

- a) Tendiente a satisfacer el gasto público;
- b) Tendiente a distribuir equitativamente la riqueza; y
- c) Tendiente a combatir la inflación y por ende a estabilizar la moneda.

El principal objetivo de la política fiscal es la captación de los recursos económicos necesarios para la satisfacción del gastó público.

El ideal es que éste se cubra en la mayor medida posible con recursos fiscales, pues no se puede negar que cuando las necesidades superan a los ingresos debe recurrirse al crédito, sea interno o externo y ésta forma de financiamiento del gasto público debe aceptarse con ciertas reservas. Una sana política económica es cuando el gasto público descansa en los recursos tributarios y en pequeña proporción en el recurso crediticio.

Si el Estado recurre en gran medida al crédito interno ello puede afectar al sector privado, pues la banca le restringirá a este sector créditos por falta de moneda que prestarle. Como consecuencia, el sector privado disminuirá sus inversiones con perjuicio de la tributación.

### 3.2.2 La no captación de recursos:

- a) Protegiendo a la industria nacional de la competencia de la industria exterior;
- b) Ayudando a la industria nacional para que pueda acudir a competir en el mercado internacional;
- c) Protegiendo al consumo nacional;
- d) Alentando la adquisición de divisas; y
- e) Controlando una actividad económica.

Cuando la balanza de pago no es favorable a un país y ese mal es crónico, la política fiscal debe contribuir a la solución y entre las medidas inmediatas se tienen:

a) Reducir, hasta eliminar totalmente si es necesario, los impuestos de exportación que afectan a bienes que tienen o pueden tener demanda en el extranjero, aun cuando ello afecte al consumidor nacional, salvo que el afectado sea la industria nacional.

b) Eximiendo a los ingresos o a las utilidades derivadas de la exportación de productos;

c) Eximiendo de impuestos indirectos la exportación invisible, o sean, las compras que en el país hagan los turistas extranjeros; y

d) Gravándose con tasas especiales el gasto que beneficia a empresas domiciliadas en el extranjero.

### 3.2.3 Promoviendo el desarrollo económico del país:

- a) Estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas y necesarias para el país o para las zonas consideradas como polos de desarrollo;
- b) Alentando a invertir en zonas pobres del país;
- c) Alentando la inversión en bienes duraderos; y
- d) Alentando el gasto productivo.

### 3.2.4 Dirigiendo el gasto de los particulares:

- a) Desalentando invertir en actividades menos benéficas para el país;
- b) Alentando el ahorro; y
- c) Aprovechando la cercanía con el país más rico del mundo.

Al gravarse fuertemente el gasto suntuario se busca desalentar la producción y adquisición de los bienes de lujo o innecesarios para el desarrollo del país; al darse un tratamiento fiscal benigno a las tasas de interés legal, se alienta el ahorro para captar recursos ociosos; etcétera.

La política del estímulo al ahorro tiene consecuencias distintas, según se trate de ahorradores de altos ingresos, de ahorradores de ingresos medios, o de reducidos. En el caso de ahorradores de altos ingresos, se opina que su ahorro no va a alterar sus patrones tradicionales de consumo, pues es tal su ingreso, que necesariamente ahorra una gran cantidad. Para el caso de las personas de bajos ingresos, la política del ahorro no funciona, pues sus reducidas percepciones apenas les bastan para el consumo de lo necesario. En donde la política del ahorro funciona con un mayor grado de eficacia es con las personas de ingresos medios, pues en

este caso sí se puede motivar a una alteración de sus partes comunes de consumo-ahorro, a favor de esta última.

Es aquí precisamente, donde entra el estudio de nuestra figura jurídica de la exención tributaria, como un medio para la realización de este objetivo específico de la política fiscal, el fomento o promoción.

El fomento puede identificarse hoy como la acción consistente en estimular, auxiliar o promover aquellas actividades de los particulares mediante las cuales se satisfacen necesidades o conveniencias de carácter general. Es decir que según este concepto, se trata de una actividad estatal persuasiva que se dirige a satisfacer ciertas necesidades consideradas de orden público, orientando o encauzando la actividad de los particulares sin el empleo de la coacción.

Se trata de alcanzar a través de la vía indirecta del convencimiento, la satisfacción de una necesidad pública, sin merma de la actividad del administrado, estimulado por los órganos públicos, quienes colabora libremente en esta satisfacción.

En todas las acciones estatales de fomento late una preocupación por motivar o impulsar una determinada conducta que coincide con los intereses del estado mismo, en cuanto promotor del desarrollo económico, social y cultural. La función del estado no es supletoria. El fomento es hoy, un instrumento de dirección económica y social.

La acción administrativa de la promoción a través de una tributación favorable puede, así, expresarse como aquella que por razones de interés

publico tiene como objetivo la canalización de recursos hacia ciertas actividades que se colocan en situación más favorecida de la que resultaría de la libre dinámica de las relaciones económicas.

Los incentivos fiscales constituyen uno de los instrumentos económicos de fomento por la ventaja patrimonial que reportan al sujeto beneficiado, en este caso un causante a quien se le exime parcialmente o totalmente de sus consecuencias fiscales, en razón del interés publico que anima la voluntaria adopción de ciertas conductas que el estado le propone y que implica en ultima instancia, una actitud de solidaridad social.

El fomento se distingue de otras actividades del estado mediante la técnica operativa empleada por el mismo.

Los estímulos fiscales no constituyen sino una categoría de un conjunto mayor de medidas por las que el Estado facilita la actividad económica de los particulares en beneficio del país. Se caracterizan por el instrumento adoptado al respecto, que tienen naturaleza tributaria.

La exención deja de ser –consecuentemente- un instrumento de justicia fiscal para convertirse en un instrumento de política social o económica. Lo anterior significa que la promoción fiscal, al igual que la penalización tributaria, parten del reconocimiento de que el impuesto no constituye en la actualidad un mero instrumento de recaudación destinado a satisfacer un objetivo financiero u de que sus efectos económicos pueden usarse eficientemente para el logro de otros objetivos de interés nacional.

### 3.2.5 Combatiendo la recesión económica:

- a) Desgravando actividades;
- b) Alentando la contratación de mano de obra o la compra de maquinaria nueva, acreditando parte del gasto con el impuesto; y
- c) Alentando el turismo interno y gravando al habitante que sale como turista al extranjero.

En periodos de grave desempleo o de contracción de las actividades económicas, es recomendable dejar más dinero en manos del contribuyente mediante disminución de las tasas de la tarifa del impuesto sobre la renta o bien acreditando al impuesto determinado porcentaje de la mano de obra que en exceso de la ordinaria se contrate, o bien alentando al turismo extranjero mediante la desgravación de su gasto o parte importante de él.

## CAPITULO IV

### EXENCIONES TRIBUTARIAS

#### 4.1 Concepto

El término exención, derivado del verbo eximir, da la idea de liberación, de exclusión. Conforme al Diccionario Latino-Español Etimológico<sup>26</sup> el verbo eximir se integra con el prefijo EX, que significa “fuera” y EMO, cuyo significado es “comprar”, de lo que se deriva que su significado literal se refiere a lo que queda fuera de compra, fuera de operación y, por tanto, implica lo que se encuentra liberado de una operación.

Por lo anterior, se entiende por exención tributaria, lo que se libera de la operación impositiva, y más específicamente, lo que se libera de la carga tributaria, es decir, nos referimos a un hecho o a una situación que se traduce en evitar la carga tributaria, sea cual fuere el procedimiento legal que se utilice.

“La exención es aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.”<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> De Miguel Raimundo y el Marquez de Morante, Nuevo Diccionario Latino Español Etimológico.

<sup>27</sup> Margáin Manatou Emilio, Introducción el Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

La exención viene a ser una situación de excepción a la regla general de causación de los tributos. En este sentido se ha pronunciado el entonces Tribunal Fiscal de la Federación en la sentencia dictada con motivo del juicio de nulidad numero 6582/47, en cuya parte conducente se señala que: "las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto"

Al analizarse esta cuestión debe partirse de la premisa establecida, a través del principio de generalidad, en el sentido de que todas aquellas personas físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen dentro de la hipótesis normativa prevista en la ley tributaria o lleven a cabo los hechos generadores de una contribución, están obligadas a pagarla en forma y términos que establezca la propia ley tributaria. Sin embargo y a pesar de lo anterior, por razones diversas se ha considerado conveniente crear la figura de la exención, que implica un caso aislado y especial de excepción al propio principio de generalidad.

La exención tributaria resulta un excelente instrumento que la administración moderna puede utilizar para lograr objetivos extrafiscales, desgravando las actividades y regiones que pretenda impulsar, para ello, sólo requiere que se maneje y aplique conforme a una adecuada técnica fiscal.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación define a las contribuciones con fines extrafiscales, en su tesis jurisprudencial P./J. 18/91, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VII-Junio, visible en la página 52, que a la letra dice:

**“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.** Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, estados y municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.”

En esta tesitura, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sustenta la tesis publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo 67, Julio de 1993, consultable en la página 21, relativa a la extrafiscalidad y su relación con las exenciones, cuyo rubro y texto son:

**“RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. NO RESULTA INCONSTITUCIONAL LA LEY POR GRAVAR LOS INGRESOS QUE PERCIBEN LOS AUTORES POR LA EXPLOTACION DE SUS OBRAS. (LEGISLACION VIGENTE EN 1991).** La Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 26 de diciembre de 1990, en cuanto deroga la exención en el pago del impuesto sobre la renta de que gozaban los ingresos percibidos por los autores con motivo de la explotación de sus obras y grava tales ingresos en el Capítulo II del Título IV, no resulta inconstitucional. La exención constituye una excepción a la regla general de causación de un impuesto, que puede obedecer entre otras, a razones de política fiscal o extrafiscal, a circunstancias sociales, económicas o

culturales imperantes en determinado momento, o bien a la necesidad de evitar situaciones de injusticia tributaria que rompan con la esencia de la equidad y proporcionalidad exigidas por el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que debe establecer el legislador considerando la situación objetiva en que se encuentren determinados causantes de un gravamen. Ahora bien, si los ingresos que perciben los autores constituye una fuente gravable por indicar capacidad contributiva, y no existen razones objetivas de injusticia tributaria o material en que se coloque a los autores al obligarlos a pagar el impuesto, ni razones de política fiscal o extrafiscal para que el legislador conservara la exención, debe concluirse que la ley mencionada es constitucional.”

Ahora bien, es importante destacar que si bien la parte conducente de la anterior tesis nos muestra claramente lo que es la exención tributaria y en qué consiste la razón fiscal y extrafiscal por la que pudo ser creada, lo cierto es que el máximo tribunal del país no define cuales son los criterios que permiten concluir cuales son las razones objetivas de justicia tributaria, pues desde esa perspectiva todas las percepciones que se obtienen con motivo de una actividad constituyen fuentes gravables, asimismo tampoco define cuáles fueron las razones que en principio sostuvieron los legisladores para crear la excepción en comento y cuáles fueron los factores que dejaron de existir para considerar ahora que ya no hay motivos para conservar la exención .

#### 4.1.1 Elementos de la exención tributaria:

1. La exención es una figura jurídico-tributaria. Por una parte las exenciones se presentan dentro del marco de la relación tributaria, es decir

dentro de aquel vinculo por virtud del cual un sujeto pasivo denominado causante o contribuyente esta obligado a cubrir determinadas prestaciones pecuniarias o en especie a un sujeto activo denominado fisco; y por otra parte que al derivar de esa relación jurídico-tributaria, las exenciones solo pueden existir cuando han sido previa y expresamente establecidas en una ley.

De acuerdo al principio de la legalidad tributara, ningún ciudadano está obligado a pagar al fisco mas que aquellos tributos que previa y expresamente aparezcan previstos en una ley aplicable, y lo lógico es que las excepciones a la regla general de causación de los propios tributos, tengan que encontrarse previstas también en una norma jurídica, ya que de lo contrario daría paso a la arbitrariedad o al favoritismo.

Cuando afirmamos que la exención es una figura jurídico-tributaria, se quiere decir que se trata de una institución fiscal que siempre debe encontrarse perfectamente establecida y regulada por normas jurídicas.

2. El principal efecto de la exención es el de eliminar de la regla general de causación, determinados hechos o situaciones que de otra manera resultarían gravables. La exención constituye un caso de excepción al principio de generalidad, a través de esta figura se dejan de gravar situaciones de contribuyentes que se han colocado dentro de las correspondientes hipótesis normativas, o que han llevado a cabo los hechos generadores de algún tributo o contribución. Se trata de personas que en razón de su actividad, deberían encontrarse gravadas por las leyes fiscales en forma idéntica a como se encuentra gravado el resto de la ciudadanía. Sin embargo, el legislador tributario, por diversas razones

decide introducir ciertas normas jurídicas en las que a ciertos contribuyentes, a pesar de que su situación coincida con la del causante ordinario, se les elimina de la regla general de causación, otorgándoseles así un evidente beneficio económico.

El efecto más importante de la exención, es el de eliminar del régimen general de causación y mediante ciertas normas jurídicas, algunas situaciones o hechos que de otra forma serian generadores de tributos o contribuciones.

3. A través de la exención, lo que se persigue es otorgar a determinadas personas un evidente beneficio económico. Esto ultimo resulta bastante obvio, ya que desde el momento mismo en que, a diferencia de otros ciudadanos, a los exentos se les elimina de la regla general de causación, automáticamente se les esta colocando en una situación de privilegio. Es muy importante destacar esto ultimo porque en las exenciones no se está perdonando a determinados contribuyentes la obligación de pagar tributos, sino que se les esta eximiendo de la misma, lo cual implica una situación diferente, ya que mientras el perdón es un acto gracioso, la exención es un privilegio.

#### 4.1.2 Finalidad de las exenciones tributarias

Es deber de todos los ciudadanos aportar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos a través de la relación jurídico-tributaria para procurarle al estado los recursos económicos que necesita, a veces en forma apremiante, para la satisfacción de las necesidades

colectivas de interés general. Por lo tanto, tendremos forzosamente que llegar a la conclusión de que solo por muy importantes razones el legislador debe crear exenciones.

Tres son las principales de esas razones:

#### De equidad

Consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto, significa tratar en forma igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales. Vinculando estas nociones con el diverso principio constitucional de proporcionalidad, inevitablemente llegamos a la conclusión de que cada ciudadano debe contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica. Así quienes más ganan deben pagar, cualitativa o proporcionalmente, una mayor cantidad de impuestos que quienes menos ganan. No obstante, existen personas cuyos ingresos equivalen al mínimo de subsistencia y para las cuales el tener que pagar tributos las colocaría en una posición de absoluta desigualdad en relación con el resto de los contribuyentes, ya que para ellas, el pagar algún impuesto les significaría obtener un ingreso, en términos netos, inferior al mínimo de subsistencia.

En estas condiciones, tradicionalmente la legislación fiscal mexicana ha declarado exentas de impuesto -principalmente en el ramo del impuesto sobre la renta- a todas aquellas personas que perciben el salario mínimo, ya que de no ser así, la carga tributaria implicaría que su ingreso real resultara inferior a lo que se considera como el mínimo de subsistencia.

Evidentemente, en estos casos lo que busca el legislador tributario es mantener un principio general de equidad dentro del ámbito fiscal,

reconociendo la situación de desigualdad en la que se encuentran las personas que exclusivamente perciben el salario mínimo. En estos casos la exención opera mas que como un privilegio, como un instrumento de justicia social y distributiva.

#### De conveniencia

Se ha eliminado de la regla general de causación a determinados organismos, instituciones y agrupaciones que, dado el papel que desempeñan dentro de la vida social, se ha considerado conveniente no sujetarlas a cargas tributarias. Tal es el caso de los partidos políticos, de los sindicatos, las comunidades agrarias, las sociedades cooperativas, de las instituciones educativas, asistenciales, científicas, así como de otras similares. En estos casos se ha tomado en cuenta que por regla general, se trata de organismos no lucrativos que llevan a cabo tareas de evidente beneficio colectivo que el estado debe proteger y estimular. Evidentemente, una de las formas de hacerlo es eliminándolos de la regla general de causación tributaria, a fin de darles oportunidad de destinar la totalidad de sus recursos al desarrollo de esas tareas que al propio gobierno le ha parecido conveniente fomentar.

#### De política económica

Uno de los principales problemas de nuestro país es que está constituido por la inevitable transición de lo que una vez fue una sociedad agrícola hacia lo que pretende ser una sociedad industrializada y de consumo. Se trata del típico esquema económico de los países en vías de desarrollo. La transformación de una economía tradicionalmente basada en la agricultura hacia etapas superiores del desarrollo industrial demanda una gran cantidad de esfuerzos, inversiones y sacrificios económicos. Por

eso el gobierno mexicano, desde hace varios años, ha venido propiciando la creación de los llamados “paquetes de estímulos fiscales”, encaminados a fomentar las actividades industriales mediante exenciones. Así, a partir del año de 1953, en el que entro en vigor la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, hasta la fecha, ha prevalecido en nuestro país todo un régimen jurídico de exenciones y subsidios encaminando a fomentar y desarrollar diversos aspectos del proceso de industrialización que México se ha trazado como meta. Entre estos aspectos destacan: el establecimiento de industrias nuevas y necesarias, la explotación de bienes de consumo y artículos manufacturados, la inversión de bienes de capital, la creación de empresas en las areas geográficas de menor desarrollo económico relativo, la generación creciente de empleos y otros de naturaleza similar.

Todas estas exenciones, que por su volumen y su importancia representan para el fisco un importante sacrificio económico que afecta la realización de programas sociales, y para los industriales un indiscutible beneficio económico, han estado inspiradas en una sola razón: la política económica del estado encaminada a promover y consolidar el desarrollo industrial del país.

Según algunos tratadistas, la exención tributaria no crea excepciones, sino que elimina situaciones jurídicas imponible, en virtud de que hay ausencia de materia gravable. Para otros en cambio las exenciones son verdaderas excepciones a la regla general de tributación, criterio este que sostiene la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, al expresar que “las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto.”

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

Si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general y, por exención, la situación que esta comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención realmente es un verdadero privilegio de que goza su titular.

De ello tenemos que concluir que no podemos hablar de excepción a la regla general, sino de eliminación temporal de materia gravable.

Para que la excepción quede comprendida dentro de la regla general se necesita modificar a ésta; en cambio la situación que ampara una exención esta comprendida por la regla general y basta con desaparecer la disposición o el renglón que contiene la propia exención, para que su titular sea contribuyente del gravamen y no sujeto exento.

Los estímulos fiscales no constituyen sino una categoría de un conjunto mayor de medidas por las que el Estado facilita la actividad económica de los particulares en beneficio del país. Se caracterizan por el instrumento adoptado al respecto, que tienen naturaleza tributaria.

Merced al estímulo puede acontecer que se exima de gravamen lo que siendo justo que pague el impuesto, se reputa útil que no lo haga, por entender que la fracción de riqueza que no se entregó al fisco puede prestar a la comunidad un servicio más alto asegurándole un destino diverso que el propio autor de la norma se encarga de establecer como presupuesto de la exención. Si ello ocurre provoca una profunda alteración en el sistema de valoraciones políticas que preside la distribución impositiva, en atención a que la consideración de la capacidad contributiva de los sujetos queda subordinada o al menos coordinada, a la necesidad de realizar determinados fines específicos de los entes públicos, de mantener el sistema económico en equilibrio, o de asegurar un cierto ritmo de desarrollo.

La exención deja de ser –consecuentemente– un instrumento de justicia fiscal para convertirse en un instrumento de política social o económica. Lo anterior significa que la promoción fiscal, al igual que la penalización tributaria, parten del reconocimiento de que el impuesto no constituye en la actualidad un mero instrumento de recaudación destinado a satisfacer un objetivo financiero o de que sus efectos económicos pueden usarse eficientemente para el logro de otros objetivos de interés nacional.

En estas condiciones el impuesto pasa a integrar el acervo estatal de instrumentos de política económica destinados a coadyuvar en la mejor asignación de recursos disponibles y en la mayor distribución de la riqueza y el ingreso.

El fomento puede identificarse hoy como la acción consistente en estimular, auxiliar o promover aquellas actividades de los particulares

mediante las cuales se satisfacen necesidades o conveniencias de carácter general. Es decir que según este concepto, se trata de una actividad estatal persuasiva que se dirige a satisfacer ciertas necesidades consideradas de orden público, orientando o encauzando la actividad de los particulares sin el empleo de la coacción.

Como preferencias fiscales son desviaciones de la estructura impositiva normal destinadas a favorecer una industria o actividad determinada en todo el país o en una región especial, que afectan a los ingresos públicos por la renuncia total o parcial, a recaudar un impuesto y representan por otra parte, gastos gubernamentales efectuados por medio del sistema fiscal y no por subvenciones o préstamos directos u otras formas de asistencia del gobierno. Son un gasto, aunque no exista un desembolso efectivo, - un pago -, por parte de la hacienda pública, debido a que la cantidad no percibida supone una inmediata aplicación a favor de quien disfruta esa medida fiscal.

Por este carácter híbrido del estímulo, es lo que ha dado lugar a que en la doctrina sea denominado “exención con fines parafiscales” por un lado, y “egreso o gasto fiscal” por el otro. Recordemos que la parafiscalidad quiere decir que tiene facultades paralelas al fisco, esto es, facultades de recaudación, verificación, determinación, liquidación, y ejecución.

## 4.2 Figuras Jurídicas Diferenciadas

### 4.2.1 La No Causación

El nacimiento de la obligación tributaria supone la existencia de un hecho imponible, como presupuesto establecido en la norma, para que al ser realizado en el mundo fáctico se generen las consecuencias de derecho. El contenido de ese hecho imponible generalmente es un acontecer o una situación de naturaleza económica que es tomada por el legislador para atribuirle efectos jurídicos: la obtención de un ingreso, la posesión de riqueza, la producción de un bien, etcétera.

Cuando en el mundo fáctico se realiza ese hecho o situación, en los términos y condiciones que el legislador previó, debe nacer la obligación de entregar al estado la proporción de riqueza que la ley señala: nace la carga tributaria; pero es indispensable que el sujeto sobre el cual se establece el gravamen quede plenamente configurado dentro de la previsión establecida por el legislador; así tenemos que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación establece que en materia de cargas tributarias la aplicación de la ley no permite interpretaciones analógicas ni adecuaciones integradoras. Por tratarse de obligaciones tributarias, la interpretación de la norma es de carácter estricto. En este sentido la doctrina ha reconocido esta materia como reserva de la ley, ya que sea a través de una ley considerada formal y materialmente como tal, la puede regular.

Por tanto cuando se realiza un hecho o se presenta una situación que no encuadra en forma estricta en el hecho imponible, la obligación fiscal no puede nacer, dando lugar a la “no causación” del impuesto. De esta manera se puede concluir que estaremos frente a un caso de no causación cuando la actividad o situación no queden comprendidos en el hecho imponible y por tanto, no será necesario que el legislador declare que no se

causará el impuesto o que se está exento del mismo, puesto que la obligación no llegó a nacer.

#### 4.2.2 La no sujeción

La no sujeción requiere una delimitación exacta de los sujetos que el legislador pretendió incluir en el presupuesto de la norma, toda vez que si la inclusión es genérica, para lograr que determinada categoría de sujetos queden excluidos de la obligación, será necesario hacer la declaración correspondiente, con lo cual, al presentarse una liberación expresa, estaremos frente a una exención tributaria. Es decir, la obligación sí nacería, pero se excluiría a determinados sujetos de su cumplimiento, de acuerdo con la norma adicional, lo que en la doctrina se conoce como “exenciones subjetivas”.

En la no sujeción el nacimiento de la obligación tributaria no se produce en razón de condiciones o características del sujeto, que lo hacen quedar excluido de la obligación, es necesario diferenciarlo de la “no causación” en cuyo caso se atiende fundamentalmente a las condiciones particulares del contenido material del hecho imponible.

En la no causación la realización de la situación jurídica o de hecho no se encuentra incluida en el hecho imponible; en la “no sujeción” se realiza la situación jurídica o de hecho establecida en el hecho imponible, pero el sujeto no queda incluido o expresamente se le excluye, y en la exención se realiza en todos sus elementos el hecho imponible y la obligación nace a cargo de los sujetos, pero ella no se llega a determinar;

es decir, no se cuantifica debido a que, por disposición de la ley, el sujeto es liberado del cumplimiento de la obligación.

En ocasiones se confunden las figuras de la “exención subjetiva” y la “no sujeción”, en virtud de la existencia de normas que al tratar de delimitar el aspecto subjetivo del hecho imponible, declaran que determinada categoría de sujetos quedan excluidos de su configuración. Independientemente de la expresión que el legislador utilice: “no causan el impuesto tales sujetos” o “están exentos estos sujetos”, se debe partir de la estructuración del hecho imponible que el legislador haya realizado toda vez que si de acuerdo con la expresión original y básica un sujeto no puede ser considerado dentro de la configuración del hecho imponible, estaremos frente a un caso de “no sujeción” aunque el legislador estableciera que “están exentos del pago del impuesto”.

La existencia de estas normas aclaratorias de la no sujeción llamadas “preceptos didácticos” han sido consideradas necesarias para precisar el contenido del hecho imponible y así evitar las confusiones que pudieran llevar a considerar que determinados sujetos quedarán incluidos en el presupuesto de hecho. Sin embargo, hay que recalcar que dichas normas no crean el derecho de los sujetos para no cubrir los impuestos, toda vez que su obligación no ha nacido; su naturaleza es solamente declarativa de una situación preexistente, que por conveniencia práctica es necesario aclarar.

“El derecho a la no sujeción que no es en el fondo otra cosa que la ausencia de la obligación tributaria, no nace de la norma que establece los

hechos o personas no sujetos, sino aunque parezca paradójico, de la norma que declara los hechos o personas sujetos.”<sup>28</sup>

Por lo anterior, algo o alguien no están sujetos lisa y llanamente porque la norma tributaria que configura el hecho imponible o define los criterios de vinculación de las personas a esos hechos, lo hace con invocación de criterios y de elementos delimitadores que forzosamente dejan fuera de su ambiente a una gama infinita de situaciones y de personas.

#### 4.2.3 La condonación

La condonación de origen civil, tiene como principio la autonomía de la voluntad que se manifiesta en el libre ejercicio de los derechos de las personas, mientras no se lesionen derechos de terceros. El derecho civil regula esta figura como la remisión de la deuda, aunque indistintamente le llama condonación. (artículo 2209 a 2212 del Código Civil para el Distrito Federal).

En materia fiscal el perdón de la deuda adquiere características diferentes, peculiares del derecho público, en donde la autoridad se encuentra vinculada a la norma y limitada en su actuación, ya que sólo podrá hacer lo que la ley le autorice, excepto en los casos en que la norma establezca la discrecionalidad, en razón de la cual la autoridad podrá apreciar libremente los elementos, y pronunciarse de acuerdo a su arbitrio.

---

<sup>28</sup> Sainz de Bujanda Fernando, Hacienda y Derecho, pag. 430.

En materia tributaria la condonación presenta diferentes características tratándose de multas y contribuciones. En el caso de condonación de créditos fiscales derivados de multas, el Código Fiscal de la Federación autoriza a la autoridad administrativa para apreciar las infracciones que las originaron y resolver discrecionalmente en cada caso particular.

La condonación de los créditos fiscales derivados de impuestos y sus accesorios podrá concederse por el Ejecutivo Federal, como a la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal siempre que se otorgue de una manera general, por un tiempo determinado, y referida a alguna zona del país, rama de actividades, o a la producción o venta de productos; así como en casos de catástrofes derivadas de fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin embargo, la regulación de las dos figuras en una misma disposición legal ha llevado a algunos tratadistas a confundir ambos términos o a darles un tratamiento semejante, lo cual es incorrecto.

Así tenemos que la Ley Reglamentaria del artículo 28 constitucional, en materia de Monopolios, da a la exención y a la condonación el mismo tratamiento, y el artículo 39 fracción I, al regularlas en forma conjunta, da lugar a dicha confusión.

Se puede concluir que no obstante que estas dos figuras tienen como resultado librar la carga tributaria. "La exención en las contribuciones es una figura que en el tiempo se da de manera inmediata a la realización del hecho generador, y que por disposición de la ley, el crédito fiscal no llega a

cuantificarse, puesto que por la liberación que produce no tiene caso continuar con el procedimiento para proceder a un cobro que no se dará; en la condonación sí existe la determinación del crédito y se precisa, por lo tanto, el quantum de lo que se va a remitir o perdonar; por lo tanto, en estricto sentido podemos decir que la exención se refiere a las obligaciones sustantivas, sin llegar a hablar del crédito; y en la condonación estamos frente a una deuda, determinada en pesos y centavos, llamada crédito fiscal.”<sup>29</sup>

#### 4.2.4 La desgravación

Es un concepto que se integra en la base imponible a efectos de determinar el tipo progresivo, y una vez fijado este, se exoneran de la tributación correspondiente, por lo general la parte de cuota proporcional a dichos conceptos desgravables. “ En sentido amplio, la degradación se produce siempre que el legislador introduce en la normativa modificaciones a reducir la carga inherente a un determinado tributo” <sup>30</sup> Degradación, en sentido amplio no jurídico, equivale a aliviar en todo o en parte a alguien o a algo de una obligación tributaria. En este sentido la degradación siempre ha de producir como efecto una disminución de la deuda tributaria.

#### 4.2.5 La reducción

En el ámbito tributario, las reducciones se configuran cuando la base imponible ó el tipo aplicado, es inferior al normal en función de una

---

<sup>29</sup> Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, pag. 128

determinada política económica que se instrumenta mediante el impuesto. Por su parte en sentido corriente o usual, cuando se habla de reducción de impuestos, se hace normalmente referencia a algo similar al significado amplio de desgravación. La reducción tributaria puede efectuarse porque algo o alguien deja de estar sujetos a un tributo o bien porque la carga tributaria es reducida.

#### 4.2.6 La deducción.

Es una figura jurídica tributaria, la cual se produce cuando la base liquidable es una cantidad menor, la que existiera de no mediar la deducción. En sentido usual, el término deducción se utiliza como el de desgravación, para referirse a realidades heterogéneas.

#### 4.2.7 La bonificación.

La bonificación se produce cuando la cuota tributaria (deducida ésta a partir de bases y aplicando tipos normales) no se cobra en su integridad, por tanto, en la bonificación tributaria nace una obligación tributaria pero su quantum es inferior al normal. Se diferencia de la reducción ya que la deducción ó afección se da en la cuota, mientras la reducción se afecta la base imponible ó el tipo a aplicar.

#### 4.2.8 Distinción entre exenciones y subsidios

---

<sup>30</sup> Sainz De Bujanda Teoría Jurídica de la Exención Tributaria, pag. 432

Estamos en presencia de dos figuras jurídico-tributarias de naturaleza similar, ya que ambas están encaminadas a eliminar a determinadas personas de la regla general de causación de los tributos sin embargo deben ser diferenciadas de la siguiente manera:

La exención se caracteriza no solo por constituir una excepción a la regla general de causación, sino porque además proporciona a sus beneficiarios la eliminación total de la carga o gravamen económico que pudiera derivarse de los tributos de cuyo pago se les esta exceptuando. Así, las exenciones que por razones de equidad o de conveniencia se otorgan a quienes solamente perciben el salario mínimo, a los partidos políticos, a los sindicatos, a algunas instituciones educativas etc., caen dentro de esta categoría, toda vez que a estas personas y entidades no solo se les exceptúa de la regla general de causación, sino que el beneficio económico que tal excepción trae aparejado, implica además el no tener que pagar cantidad alguna por concepto de los tributos o contribuciones que quedan comprendidas dentro de las propias exenciones.

En el caso de los subsidios, la eliminación de la regla general de causación es solamente parcial. Dicho en otras palabras, se reduce la carga tributaria pero no se elimina en su totalidad. Así, los principales subsidios que han sido establecidos por razones de política económica han consistido en meras reducciones de impuestos.

El subsidio en realidad viene a ser una variante de la exención, que podríamos explicar diciendo que, mientras en la exención tiene lugar una

eliminación total de la regla general de CAUSACION de los tributos, en el subsidio esa eliminación es solamente parcial.

#### 4.3 Bases Constitucionales

En México la validez constitucional de los estímulos fiscales en tanto medidas de exoneración de un deber de pago tributario, por un lado, e instrumentos de participación estatal en la vida económica, por el otro, ha sido objeto constante de discusión.

La poca satisfactoria redacción, hasta antes de las reformas de 1983, del artículo 28 constitucional dio lugar a interpretaciones ambivalentes. Este precepto ha sido invocado para sustentar el aspecto capitalista de nuestro sistema, a la vez que ha servido de fundamento a la política económica y a la legislación adoptada por los gobiernos de la revolución.

La disposición en comento, junto con los artículos 4 y 5 que establecen la libertad de trabajo, el artículo 27 que consagra un derecho de propiedad de los particulares sobre todo tipo de bienes y dispone un régimen de propiedad pública sobre determinados tipo de bienes y de control directo y exclusivo del estado sobre ciertas actividades y servicios, y el artículo 123 que estatuye una serie de derechos mínimos de los trabajadores y establece un marco institucional para el mercado de trabajo, configuran el marco jurídico del sistema mexicano de economía mixta.

El Pleno del mas alto tribunal de la Nación también vaciló en la interpretación de este precepto. Primeramente mantuvo un criterio cerrado,

adverso a toda posible exención. Mas tarde rectificó en el sentido de que la “prohibición no puede referirse mas que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinado 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”

Las exenciones son constitucionales si se otorgan considerando las situaciones objetivas de las personas exentas y no atendiendo a características individuales o personalismos, que en fin, deben referirse a situaciones generales, abstractas e impersonales.

La Segunda Sala del tribunal mencionado ha sustentado jurisprudencia en el sentido de que el artículo 28 constitucional, al referirse a la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos en perjuicio de otros.

Existían dos líneas de pensamiento, por una parte los estudiosos del derecho mexicano como son Gabino Fraga, Salvador Urbina y Ernesto Flores Zavala, que sostenían que la prohibición constitucional era terminante y no permitía hacer distingos, se afirma que “se exime –o debe eximirse- únicamente lo que es justo que no tribute y no se exime lo que es justo que tribute”, de acuerdo al criterio de justicia fiscal contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. La exención de impuestos se concibe por lo tanto, como un instrumento de justicia, como un método para hacer posible la distribución equitativa y proporcional de la carga tributaria.

La otra corriente, recogida por la Ley Orgánica del artículo 28 constitucional, considera que la exención de impuestos es válida, en tanto no se libere total o parcialmente a una persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonen en forma privativa los gravámenes ya causados, y en tanto el particular a quien se exente quede obligado, de otra parte, a realizar determinadas acciones que contribuyan a la consecución de los objetivos nacionales previamente definidos para el caso.

En este contexto las exenciones y desgravaciones fiscales son instrumentos al servicio de distintas estrategias orientadoras de la economía, cuya validez se deriva del texto constitucional que impone a todos los poderes que ejercen soberanía, el deber de tomar en cuenta, en el ejercicio particular de sus funciones específicas, la necesidad de procurar el desarrollo económico, social y cultural del país. Es esta postura precisamente, la que ha venido dominando al respecto.

Las exenciones constituyen un privilegio para determinados contribuyentes que a través de las mismas ven eliminados de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones que bajo otras circunstancias quedarían físicamente gravadas. Por lo tanto para evitar privilegios indebidos y discriminatorios las exenciones y por ende los subsidios deben encontrarse establecidos a través de normas jurídicas que reúnan los requisitos fundamentales de generalidad, abstracción e impersonalidad, de tal manera que no se otorguen para favorecer a tal o cual situación sino que se instituyan mediante disposiciones normativas de carácter general que puedan aplicarse indistintamente a todas aquellas

personas por igual que cumplan con las condiciones previstas en las propias disposiciones normativas.

El texto vigente del primer párrafo del artículo 28 constitucional fue modificado hasta el año de 1983, ya que anteriormente prohibía las exenciones de impuestos (y por ende los subsidios) de manera total. Esta reforma, tardía si se toma en consideración que la legislación fiscal de fomento industrial tiene en México una antigüedad promedio de 40 años, vino a satisfacer las críticas de quienes insistían que mientras no se adecuara el citado texto constitucional a los requerimientos actuales, en principio y en estricto derecho, todas las exenciones y los subsidios serían inconstitucionales.

Afortunadamente con la reforma de referencia este problema de inconstitucionalidad ha dejado de existir y el importante régimen de los incentivos fiscales –indispensable dentro del complejo proceso de industrialización del país- ha quedado incorporado de pleno derecho a nuestro sistema jurídico.

#### 4.3.1 Principio de legalidad y las exenciones tributarias.

El primer principio fundamental del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, llamado también Principio de Reserva de Ley o “Nullum tributum sine lege”

Este principio no significa solamente que el tributo ha de ser determinado por ley, sino que va más allá; el legislador tributario habrá de

determinar lo más preciso posible todos los elementos que contienen los supuestos de la relación jurídico tributaria; no sólo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo con rigor las “reglas del juego”, en otras palabras, el ciudadano al realizar un acto de su vida económica debe saber cuáles son las consecuencias tributarias que debe esperar.

Resulta evidente que las exenciones tributarias no deben ser indiferentes al principio de legalidad tributaria, ya que por un lado, al constituir éstas un elemento determinante en el diseño y estructuración básica del sistema tributario y, al afectar directamente al contenido y alcance del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos así como a los principios y reglas que informan a ese deber por otro lado, habrán de ser, impregnadas- al igual que los tributos- por el principio de legalidad. Por tanto, lejos de suponer que el principio de legalidad en materia de exenciones tenga un carácter puramente formal, este reviste una serie de exigencias de marcado carácter material.

No podemos olvidar que no solo el establecimiento de los impuestos es obra de la ley, sino también la regulación de las cuestiones básicas del mecanismo impositivo de tal manera que el principio de legalidad tributaria reclama la intervención directa de la ley para el establecimiento y modificación de cada exención.

La norma de exención constituye un todo orgánico con la norma de imposición debido a que aquélla tiene la función de conseguir una mejor delimitación del hecho imponible “positivamente”, esto es, desde dentro del hecho imponible, afectando directamente el mecanismo impositivo.

Por lo tanto tenemos que si la exención implica una delimitación del hecho imponible, actuando como reguladora de la norma que establece la obligación tributaria, ésta necesariamente, habrá de situarse dentro de los elementos de creación de los tributos y su esencial configuración, por tanto, afecta al principio tributario. Y esto es así, ya que la exención constituye claramente un elemento que ayuda a fijar el contenido del tributo y, en último término sirve para identificarlo.

#### 4.3.2 Principio de seguridad jurídica y las exenciones tributarias.

La seguridad tributaria no es mas que un aspecto de la seguridad jurídica, y la seguridad de las exenciones es simplemente un elemento de la seguridad tributaria; es de recalcar que es en el derecho tributario donde el principio de seguridad jurídica asume su mayor grado de intensidad y desarrollo.

Sainz de Bujanda nos señala el alcance y exigencia de este principio en materia de exenciones tributarias. Para éste las circunstancias que hacen acorde el establecimiento de las exenciones tributarias con el principio de seguridad jurídica son las siguientes:

1. Que el establecimiento de la exención se produzca por las vías que señala el ordenamiento constitucional.
2. Que las exenciones tengan publicidad.

3. Que los contribuyentes beneficiarios de la exención puedan disfrutar de ellas directamente por obra de ley, sin necesidad de previa declaración administrativa.
4. Que en la hipótesis de que la declaración administrativa de la exención sea por alguna razón indispensable, el ordenamiento habilite recursos administrativos y judiciales frente a los actos relativos en la materia.
5. Que llevado a cabo el reconocimiento de la exención no puedan producirse modificaciones arbitrarias en el estatuto jurídico de los sujetos favorecidos por ella.
6. Que los litigios en materia de exenciones se resuelvan, agotados los recursos administrativos, en la esfera jurisdiccional.

De esta forma tenemos que la seguridad jurídica en esta materia no se identifica con la sensación que el contribuyente experimente de hallarse ante una exención justa o injusta, sino con una serie de exigencias concretas de cuyo cumplimiento o incumplimiento dependerá el logro o quebranto de la misma.

#### 4.3.3 Principio de generalidad y las exenciones tributarias.

El principio de generalidad tributaria exige que las situaciones que sean consideradas como desiguales a efectos del trato tributario, deberán de tener precisamente todas la misma consideración tributaria en el marco

de la norma que da un tratamiento específico en las mismas –en este caso la exención-.

Como consecuencia de lo anterior tenemos que el principio de generalidad exige a la administración que al aplicar una exención tributaria, deba hacerlo en forma tal que a todas las situaciones que tengan cabida en el presupuesto de hecho que la configura se les reconozca su calidad de exentos, sin discriminación alguna; ya que de no hacerlo así, se vulneraría la generalidad e igualdad tributaria.

#### 4.3.4 Principio de igualdad y las exenciones tributarias.

Concibiendo a la norma tributaria como un instrumento de política fiscal el tributo puede ser utilizado como un instrumento para lograr la igualdad entre los ciudadanos. El fin de la igualdad a través de la ley es lograr la “justicia social” por vía de la redistribución de la riqueza, y el empleo de la imposición con fines de intervención económica, por ejemplo incentivar ciertas actividades como lo es en este caso a la cultura y en particular a la danza, o desalentar otras.

Se puede definir el principio de igualdad en la ley aquel en virtud del cual las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo. De esta definición se deriva como consecuencia lógica, el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones desiguales.

Las exenciones vienen a cumplir la función de enervar o modificar la carga tributaria en determinadas situaciones. Esto es, que las exenciones se convierten de cierta forma en una categoría de técnica legislativa, en un elemento que resulta imprescindible en el logro de la justicia en el establecimiento de los tributos, pues la exención se instrumenta como una medida que adopta el legislador **para evitar que la incidencia de los tributos sea tan uniforme que conduzca a idéntico trato que, en coherencia con los principios generales del ordenamiento, merecen distinta valoración y, en consecuencia, distinto tratamiento.**

#### 4.3.5 Principio de capacidad y las exenciones tributarias.

El principio de capacidad contributiva es uno de los principios más importantes y fundamentales para la cabal comprensión de un sistema tributario. Cabe señalarse que, como se ha mencionado anteriormente, el contenido necesario de la capacidad contributiva es que ésta debe basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto a la imposición.

A este respecto el legislador tributario en un primer plano, no sólo ha de buscar fuentes de recursos susceptibles de tributación, sino que antes es necesaria una valoración de tipo cuantitativo atendiendo las variantes circunstancias sociales y un límite mínimo por encima del cual surja o se tenga aptitud para ser objeto de tributación.

De lo anterior, surge el principio de la exención del mínimo vital, el cual podríamos definir como aquel mínimo de recursos económicos

indispensables para afrontar las necesidades primarias y esenciales de existencia o subsistencia, garantizado en la carta constitucional a favor del ciudadano por el hecho de ser persona, y sobre los que el impuesto no deberá recaer.

En este orden de ideas, no se puede confundir la capacidad económica con la capacidad contributiva en el sentido de que primero es la capacidad contributiva

Se requiere, por tanto, que en todo caso, el tributo respete por lo menos ese elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital, puesto que la posesión de una renta no superior a lo estrictamente necesario para la existencia o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar índices de recursos, manifiestan un estado de necesidad.

#### 4.4 Clasificación de las exenciones.

Las exenciones se clasifican para su estudio en:

1. Objetivas y subjetivas;
2. Permanentes y transitorias;
3. Absolutas y relativas;
4. Constitucionales;
5. Económicas;
6. Distributivas, y
7. Con fines sociales.

#### 4.4.1 Objetivas

Son aquellas que se establecen en función de ciertas cualidades y características de la actividad económica (posible hecho generador del tributo o contribución) que se desea beneficiar. Dentro de esta categoría encontramos todas aquellas exenciones y subsidios basados en elementos objetivos, como pueden ser los estímulos e incentivos otorgados a quienes promuevan el desarrollo industrial y la generación de fuentes de trabajo en áreas geográficas de industrialización prioritaria. En otras palabras, son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen.

“Las exenciones objetivas variados motivos pueden conducir al legislador a declarar exentos del impuesto ciertos hechos impositivos que, como dice Giannini, 'dada la delimitación del presupuesto que la ley señala como normal, quedarían sometidos a aquel. A esas exenciones se les llama exenciones objetivas propiamente dichas'. En palabras de Jarach, son hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición, o sea, del hecho imponible, y que el legislador excluye de la imposición”.

“Las exenciones objetivas pueden ser de distintas categorías.

- A) Las que se establecen porque la magnitud o el valor del hecho imponible quedan debajo de un cierto límite, lo que produce una insignificancia económica.
- B) Las exenciones mediante las cuales se intenta lograr una aplicación más equitativa del impuesto.

C) Existen otras exenciones objetivas, impropias, que resultan del sistema que a veces sigue el legislador al definir en forma negativa los hechos imponible, o sea, el legislador excluye de la imposición determinadas circunstancias, no para exceptuarlas, sino para definir en forma negativa cuáles son los hechos sometidos al impuesto, persiguen como única finalidad el alcanzar una determinación mas precisa del presupuesto.”<sup>31</sup>

#### 4.4.2 Subjetivas

Son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado. Por ejemplo las exenciones que se otorgan a las instituciones educativas, asistenciales, deportivas o culturales. En estas hipótesis, para el otorgamiento del beneficio fiscal, la ley toma en cuenta las principales características o cualidades del sujeto, es decir, de la institución, y considera conveniente que al tratarse de entidades no lucrativas y destinadas al fomento y a la atención de actividades socialmente necesarias, debe eximirse de la regla general de causación. En otras palabras, son las que se acuerdan en función de la persona, o en otros términos, en atención a cualidades o atributos de los sujetos.

Para Jarach, exenciones subjetivas son “aquellas en que determinados hechos imponible se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero, por su naturaleza especial, y atendiendo a fines de diferente índole como de fomento, de favorecimiento, etcétera, quedan exentos de impuestos”.

---

<sup>31</sup> De la Garza Francisco, Derecho Financiero Mexicano.

Según Giannini, “el concepto de exención subjetiva en sentido propio, se da tan solo en los casos en que la ley, mediante una disposición de derecho singular, declara no obligada al pago de impuesto a una persona o a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones mas generales de la propia ley, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos y no en los casos en que, por el modo de estar descrito y circunscrito en la ley el presupuesto del tributo, aquella persona o aquel grupo de personas no resultan incluidos entre los sujetos pasivos del impuesto. Así, por ejemplo, los entes colectivos no quedan sometidos al impuesto complementario sobre la renta, no ya por efecto de una exención, sino porque el expresado impuesto, dada su estructura orgánica, se aplica tan solo a las personas físicas”.

Vicente Arche dice: será conveniente una aclaración sobre el empleo... de los términos “exención” y “no sujeción”. El termino exención (referido a las exenciones subjetivas) como es sabido, significa que una determinada obligación tributaria, perfecta en todos sus elementos, no nace frente a un determinado sujeto por declaración expresa de la ley, pues de no ser así, dicha obligación surgiría. No sujeción, en cambio significa que la obligación tributaria, no nace porque no concurren algún o alguno de los elementos necesarios para que así sea; por ejemplo una sociedad anónima no puede estar sujeta al impuesto al ingreso global de las personas físicas. Por tanto el legislador debería utilizar la expresión no sujeción en los casos en que por coincidir acreedor y deudor, falta uno de los sujetos de la obligación tributaria.

Las exenciones subjetivas, en sentido propio, encuentran su justificación en elementos de naturaleza política, económica o social, que son externos a los individuos declarados exentos. “Las exenciones no representan, por lo tanto, un privilegio, y como tales no contradicen el principio de la igualdad tributaria” dice Giannini.

Respecto a las exenciones subjetivas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que “están permitidas constitucionalmente, siempre y cuando se establezcan en relación con la situación objetiva de determinada clase de personas, y no de determinado o determinados sujetos considerados individualmente; es decir, cuando la exención tiene la característica de ser índole abstracta e impersonal”.

#### 4.4.3 Permanentes

Son las que subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede. Es decir, son aquellos que están en vigor por tiempo indefinido o sea que subsisten mientras no se modifique la ley que los otorga. Por ejemplo las que contienen las leyes del impuesto al valor agregado, del impuesto sobre la renta y del impuesto al activo de las empresas, etcétera.

#### 4.4.4 Transitorias o temporales

Son aquellas en las que el propio ordenamiento legal que los establece señala de antemano el tiempo durante el cual estarán en vigor. El beneficiario sabe de antemano y a ciencia cierta cuanto tiempo va a

disfrutar del beneficio económico. En otras palabras, son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado o por periodos fijos.

#### 4.4.5 Absolutas

Son las que eximen al contribuyente de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias. Por regla general las exenciones caen dentro de esta clasificación.

#### 4.4.6 Relativas

Son las que eximen al contribuyente de la obligación principal, pero no de secundarias. (Son los subsidios).

#### 4.4.7 Constitucionales

Son las que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada estado o país.

#### 4.4.8 Económicas

Son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o entidades federativas. Por ejemplo las que conceden los decretos de descentralización industrial.

#### 4.4.9 Distributivas

Son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran a las personas que carecen de capacidad tributaria o a una misma persona con dos o más impuestos. Estas exenciones sirven para distribuir equitativamente las cargas fiscales.

#### 4.4.10 Con fines sociales

Que como las señaladas en el artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se otorgan para ayudar a la difusión de alguna actividad en particular.

#### 4.5 Características de las exenciones

Las características de la exención son las siguientes:

- a) La exención es un privilegio que se otorga al sujeto de un impuesto; es la figura excepcional que, para gozarse, debe estar expresamente señalada por la ley. Por consiguiente, la redacción del precepto que la establece debe ser clara y precisa, a fin de no dar lugar a confusión respecto a la situación que favorece. La norma que señale una exención, esta sujeta a interpretación estricta, en los términos en que se

encuentra redactada, sin pretender aplicarla por analogía o mayoría de razón a situaciones diversas. La exención esta o no esta en la ley.

- b) Al crearse una exención su aplicación debe ser para el futuro, por lo que es indebido por parte del particular, pretender darle efectos retroactivos para favorecer situaciones pasadas, pues ello significaría dar origen a la inseguridad o falta de firmeza de las disposiciones que hoy gravan a situaciones que posiblemente mañana, por razones de política económica, quedarán exentas. Solamente que medie una situación excepcional, será posible aplicar retroactivamente una franquicia fiscal.
- c) La exención es temporal y personal. Temporal por cuanto que subsiste hasta en tanto no se modifique la ley o disposición que la decreta. Personal en virtud de que solo favorece al sujeto señalado, en tratándose de exenciones subjetivas, o al que opera con las mercancías exentas si se refiere a exenciones objetivas. Por consiguiente, si la persona física o moral correspondiente cambiara de situación económica o de actividad, el privilegio desaparecería de inmediato.

#### 4.6 La Norma de Exención Tributaria

Para el estudio de la norma de exención tributaria, la dividiremos de la siguiente manera:

- Por su Ambito Temporal
- Por su Ambito Espacial
- Por su Ambito Cuantitativo

#### 4.6.1 Por su ámbito temporal.

El problema de la eficacia de la norma tributaria, y por tanto de la norma de exención, se presenta bajo tres aspectos:

- i) la determinación del momento en que la norma comienza a ser obligatoria,
- ii) la determinación en que deja de serlo,
- iii) la determinación de las relaciones jurídicas reguladas por una norma durante su vigencia.

Comienzo de la vigencia de las normas de exención.

Desde que momento entra en vigor la norma que establece la exención? Las normas de exención entraran en vigor según la normativa general tributaria de cada país.

Dependiendo del tipo de exención, es el hecho de que al entrar en vigencia una norma de exención, genere o no, inmediatamente, los efectos en ella previstos, de exonerar en cada caso concreto amparado por la citada norma.

#### Exenciones Puras y Simples

En las exenciones en que se aplican o ejercen directa o automáticamente, sin estar supeditado el uso o goce de la misma a contingencia alguna, y sin término para desplegar sus efectos, se generan sus efectos con la entrada en vigor de la norma y se goza y disfruta de la misma a partir de esa fecha.

## Exenciones Condicionadas

En la exención para cuya aplicación, goce o disfrute, está condicionada forzosamente a que acontezcan determinados hechos (por lo regular una solicitud ante la administración o que para poder gozar de ella sea necesario que transcurra un tiempo determinado), para que se disfrute la exención en plenitud (esto es, desplegar totalmente sus efectos ya que estaban condicionados), no se generan inmediatamente los efectos en las normas de exención previstas sino hasta que la condición se cumple.

### Duración o vigencia de las normas de exención.

Como anteriormente lo mencionamos, son dos los supuestos principales, que se pueden dar en torno al tema de la duración o vigencia de las normas tributarias en general, y de las exenciones en particular.

1. Se trata del caso en que la propia ley fije un plazo para su vigencia.
2. Que la ley nazca para un plazo indefinido.

Las exenciones pueden clasificarse en permanentes y temporales o transitorias.

El concepto de exención permanente, no implica su exención perpetua, esto es, que las exenciones de este tipo no tienen una posibilidad de absoluta perpetuidad en cuanto a su vigencia, ya que resulta elemental que toda norma otorgadora de exenciones, aún la nacida con carácter de “in perpetuum vilitura” puede cesar su vigencia, por las siguientes razones:

1. Por ser derogada expresamente por otra norma posterior cuando el legislador tributario lo considere oportuno.
2. Porque el contenido de una norma posterior resulte incompatible con la norma en que se estableció la exención, y queda ésta, por tanto, derogada tácitamente.

Serán permanentes, las exenciones que se aplican –están vigentes- sin limitación de tiempo, a toda persona o situación de hecho, que se configuren dentro del presupuesto de hecho exento o hecho exento durante la vigencia de la norma que delimita dicho presupuesto ( y por tanto nacidos jurídicamente durante la vigencia de la norma que estableció la exención) conservando indefinidamente el carácter de exentos, mientras no se derogue formalmente la norma en cuestión.

Las exenciones temporales o transitorias son aquellas en las que su vigencia es por un plazo determinado. Es decir, que los sujetos o situaciones de hecho que se encuentren dentro del presupuesto de hecho exento o hecho exento contemplados por la norma de exención, tendrán el carácter de exento, sólo cuando se realicen dentro de los siguientes parámetros:

1. Partiendo de la fecha en que entra en vigor la norma
2. Antes de que culmine el plazo de vigencia de la norma de exención

Fin de la vigencia de las normas de exención

Existen dos tipos de extinción o finalización de vigencia de las normas en general:

- a). Extrínsecas
- b). Intrínsecas

Como causas extrínsecas, se consideran la derogación y el desuso, y como causas intrínsecas se citan el cumplimiento del plazo o situación para los que se ha dado, fijados por la propia ley, y la finalización del estado de cosas que constituían el necesario presupuesto de aquélla.

En cuanto a la extinción o fin de la vigencia de las normas de exención, se pueden dar los siguientes supuestos:

1. Por derogación expresa si una ley posterior así lo establece.
2. Por derogación tácita, al regular una norma posterior de forma diversa, el presupuesto de hecho del tributo o hecho imponible a que hace referencia el presupuesto de hecho exento; sin hacer mención específica o explícita a la exención.
3. Por derogación o supresión del tributo o presupuesto de hecho del tributo al cual hace referencia la norma de exención. Hay que recordar que toda exención hace referencia a un tributo, por lo que obviamente, la desaparición del tributo comporta el cese de la exención, de ahí el aforismo “cesante ratione legis, cessat lex ipsa”
4. Por la modificación del tributo o del presupuesto de hecho del tributo o hecho imponible al que hace referencia el presupuesto de hecho exento, de tal forma que deje de estar sujeto aquello sobre lo que recaía la

exención; es decir, cambio de sujeción a no sujeción, que sólo podrá darse en las exenciones llamadas objetivas.

5. Por desaparición física de la persona o desaparición jurídica de la entidad a la cual la norma de exención hace referencia, en el caso de exenciones subjetivas.
6. Por haber transcurrido el plazo fijado en la propia norma de exención para su vigencia, en las normas de exención de carácter temporal.
7. En el caso de que se trate de exenciones de normas de derecho internacional, abandono de la reciprocidad o bien, denuncia del convenio o tratado internacional.

#### 4.6.2 Por su ámbito espacial

El problema de eficacia de la ley en el espacio se reduce a “saber si una determinada ley rige o no como tal en un determinado territorio”.<sup>32</sup> Por tanto al abordar la doctrina tributaria, el tema de la eficacia de la ley en el espacio, suele distinguir entre el problema de la determinación del ámbito espacial dentro del que la ley surte efecto y el propio de la extensión de la ley; es decir, el relativo a la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular.

El tema del ámbito espacial de las normas tributarias, entre ellas las de exención, está ligado al del poder tributario, toda vez que la eficacia de la ley como acto normativo (ámbito de relaciones sociales contempladas por la norma), guarda una estrecha relación con los límites espaciales del

---

<sup>32</sup> Berliri A. Principios de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, vol. I, pag. 152

ente estatal –Nacional, Regional, Municipal– donde se ejercita la potestad tributaria correspondiente.

Una consecuencia inevitable de la potestad o poder de gravar, es la potestad o poder de eximir de la carga tributaria, ya que el poder de eximir es simétrico con el poder impositivo, por ello ha de sentarse como regla general que estarán investidos del poder de eximir, únicamente quienes tengan potestad de tributación.

La autoridad que tengan la potestad para que mediante ley eximan de la carga tributaria y hasta donde podrá regir una norma de exención emitida por autoridad competente, dependerá del ordenamiento supremo de cada país, esto es, de la Constitución, quien habrá de fijar las directrices a efectos de distribuir el poder tributario.

Las exenciones pueden clasificarse, según la fuente del poder de eximir en: exenciones nacionales, exenciones regionales y exenciones locales.

Exenciones que rigen en todo el territorio nacional.

Normalmente la legislatura nacional es competente para establecer mediante ley formal, las exenciones que afecten sus tributos, por lo demás, aplicables en todo el territorio nacional; pero desde el punto de vista del territorio que afectan, las exenciones creadas por esta autoridad pueden clasificarse en:

1. Exenciones aplicables en todo el territorio nacional.

2. Exenciones aplicables sólo en determinadas zonas geográficas. Estas se establecen precisamente en razón a las particulares circunstancias de un territorio en un momento y situación determinada.
3. Exenciones aplicables en todo el territorio nacional; sin perjuicio de los regímenes espaciales por razón del territorio nacional, pero que pueden ver alterada total o parcialmente su regulación en determinadas regiones que tengan competencia para ello.

Exenciones que rigen en espacio regional.

Los gobiernos regionales serán competentes para establecer exenciones respecto a los tributos propios respecto a los tributos que le sean cedidos por el gobierno nacional, rigiendo las exenciones que dicte tan sólo en los límites de la región que se trate. Estas exenciones se pueden clasificar en:

1. Exenciones aplicables en toda la región.
2. Exenciones aplicables a determinadas zonas geográficas de tal región.

Exenciones que rigen en espacio local.

Los gobiernos locales tendrán potestad de dictar exenciones, de acuerdo con sus competencias, tanto de los impuestos propios como aquellos que le sean cedidos, obligando o teniendo vigencia tan sólo en el territorio local de que se trate.

Exenciones de Derecho Internacional.

No son extraños al derecho tributario, y por ello a las exenciones, los convenios o tratados internacionales firmados entre dos o mas países o entre un país o países con organizaciones internacionales, pues son muy frecuentes los tratados que tienen por objeto, exclusivo o no, cuestiones de tipo fiscal. Tenemos por tanto, que las exenciones tributarias no sólo se encuentran única y exclusivamente en normas de derecho interno, sino también en normas de derecho internacional. Entre las normas de derecho internacional tenemos a la costumbre internacional, los principios generales de derecho y con mayor importancia, la legislación internacional y los tratados o convenios internacionales.

Los tratados o convenios internacionales pueden establecer exenciones tributarias; pero, para que las cláusulas de naturaleza tributaria en las que se otorgan exenciones contenidas en tratados o convenios internacionales, adquieran plena eficacia, es necesario que éstos sean ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional de que se trate.

Los tratados o convenios internacionales pueden analizarse, en derecho tributario, desde dos puntos de vista:

#### 1. Como reguladores del ejercicio y aplicación del poder tributario.

Tenemos que las exenciones tributarias establecidas en tratados internacionales que son directamente aplicables en los Estados firmantes. Así por ejemplo, la existencia de unas soberanías nacionales territorialmente localizadas y por ende dotadas de unos sistemas fiscales propios e independientes, regidos muchas veces por principios de imposición tributaria tan diferentes que pueden dar lugar al nacimiento de

situaciones de conflicto, ha dado pauta a la existencia de tratados o convenios, como aquéllos destinados a evitar la doble imposición internacional o aquellos que conceden exenciones tributarias a los diplomáticos, o a las organizaciones internacionales intergubernamentales.

## 2. Como instrumentos para limitar la soberanía tributaria.

Tenemos que los tratados o convenios internacionales, son utilizados como medios de limitar la soberanía tributaria, en materia de exenciones, significarán la obligatoriedad de introducir determinadas exenciones en su ordenamiento jurídico o bien el compromiso de no hacerlo.

En cuanto a la duración o vigencia de los tratados o convenios internacionales, suele incluirse una cláusula por la que se declara que el mismo estará en vigor mientras no se denuncie. Dicha estipulación puede interpretarse como una declaración expresa de la duración indefinida de las normas otorgadas de exenciones; pero también se puede considerar sencillamente, como una no fijación de plazo a la norma en conjunto que nace sin determinación del momento de extinción, cualidad, inherente a toda norma que no fije su plazo.

### 4.6.3 Ambito Cuantitativo

No debe confundirse el problema del ámbito cuantitativo de la norma de exención, con el concepto de exenciones en razón de la cuantía, ya que la exención en razón de la cuantía hace referencia a el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del presupuesto de hecho exento.

## Exención total y parcial.

Las normas de exención desde el punto de vista cuantitativo, se clasifican en totales y parciales.

Serán totales, aquellas en las que los efectos previstos en la norma de exención sean la no tasabilidad o no obligación de pago de la carga tributaria material atribuida, en principio, por la ley a la situación de hecho – exenciones objetivas- o a determinadas personas –en las exenciones subjetivas- que viene a contemplar el presupuesto de hecho exento previsto en la norma de exención.

En las exenciones parciales, sí se produce el nacimiento de una obligación tributaria material; pero el “quantum” de la misma, se ve reducido o es menor del que se hubiera originado de la realización del hecho imponible, y de no haber existido esa otra nueva regulación, de la cual se deriva una situación jurídica nueva que se caracteriza por el pago parcial del tributo de que se trate.

En otras palabras, en la exención parcial sí surge una obligación de pagar un tributo, pero sólo en la medida o “quantum” que viene determinada por la norma de exención, ya que es ella y en razón del elemento objetivo –en las exenciones objetivas-, o del elemento subjetivo – en la exención subjetiva- del hecho imponible quien fija cual es el monto del tributo a pagar.

Un sector minoritario de la doctrina jurídico-tributaria, no está de acuerdo en clasificar a las exenciones tal y como hemos hecho, ya que señalan que sólo son verdaderas exenciones las exenciones totales, por cuanto señalan que exención implica “no pago” y no “menos pago”. Sin embargo, estimamos que esta posición es inadecuada, ya que parten de una premisa errónea, es decir, sostienen que en las exenciones no se produce una relación tributaria, por lo que forzosamente el “quantum” de la obligación ha de ser nulo.

Estimamos que ésto es incorrecto, debido a que en la exención si se produce una relación jurídico-tributaria entre administración y administrado y sólo en la no sujeción no se dá ninguna relación jurídico-tributaria.

#### 4.7 Interpretación de las Normas Tributarias

Interpretación es toda indagación o investigación tendiente a esclarecer o desentrañar el sentido de una norma jurídica y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica.

La norma de exención constituye un todo orgánico con la norma de imposición, es decir, la naturaleza de la norma de exención habrá de estar íntimamente ligada a la de la norma de imposición. Por tanto, un razonamiento lógico una vez determinada la naturaleza de la norma de imposición, será el resultado de la misma el que nos habrá de servir como criterio informador a efectos de determinar la naturaleza de la norma de exención.

Tanto las normas de derecho tributario en general, como las normas de exención en particular, por responder a análogas consideraciones y al ser estimadas tan ordinarias como cualquier otra ley, cuando llegue el momento de su interpretación les serán aplicables los criterios comúnmente admitidos en todas las ramas del derecho.

El ordenamiento tributario es un conjunto de normas jurídicas con sustantividad y autonomía propias y no una simple expresión formal de realidades económicas, por lo que cabe hacer notar, la no viabilidad de la interpretación económica, porque nos referimos concretamente a "interpretación jurídica", por lo que cualquier interpretación que se haga, para que sea legítima, tiene que ser conforme a las normas, y ha de estar vinculada al derecho; pero esto no quiere decir que las consideraciones económicas no tienen gran importancia dentro de la interpretación jurídica de las normas financieras.

En la interpretación de las normas tributarias en general y las exenciones en particular son varios los criterios o métodos interpretativos que han de servir a la finalidad de conocer la voluntad objetivada del legislador:

- a) Gramatical o la propia letra de la ley
- b) Sistemático o circuito hermenéutico de la ley
- c) Teleológico
- d) Histórico

Esta clasificación es aceptada, con ligeras variantes por toda la doctrina<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Entre otros Giannini y Jarach.

En materia de interpretación de normas constitutivas de exenciones tributarias, no existen criterios interpretativos específicos, así como todos a su vez asumen cierta relevancia para cada caso particular, sin existir preeminencia de unos sobre otros.

#### a) Gramatical

Cuando las palabras sean claras y no dejen lugar a dudas sobre la intención del legislador, estaremos frente a la interpretación gramatical, aunque conviene precisar que no se quiere decir que las normas tributarias y en concreto las de exención, sólo se deben interpretar cuando sean dudosas ya que no se deben confundir la interpretación, con la dificultad misma. Lo que más bien se quiere decir, es que si bien el intérprete ha de comenzar con el sentido literal de la norma, no tiene por qué detenerse en la pura letra de la ley, sino que tienen que fijar el significado propio de las palabras, según su conexión entre las mismas y, a través de ello, la intención del legislador y cuando en virtud de ello no surgen las dudas sobre la misma –suficiencia literal- se debe estar al sentido literal.

Por el contrario, debe prevalecer la intención del autor de la ley frente al texto literal de la norma, cuando la literalidad normativa, aparezca contraria al circuito hermenéutico de la ley en que se encuadra, que en este caso sería el sistema que informa a todo un conjunto de exenciones tributarias, y por tanto contraria a la intención reguladora y a la tendencia de la ley.

#### b) Elemento Sistemático

La primera operación a realizar, será conectar e interrelacionar la norma de exención, con la norma de imposición a la cual es referida; es decir, que

al estar la norma de exención, en referencia con una norma impositiva, lógico será, para determinar su verdadero ámbito de aplicación y alcance, relacionarla con de imposición, ya que al constituir un todo orgánico y al referirse siempre a ésta, la única forma de encontrar su sentido inicial y sus elementos, habrá de ser por medio de la interrelación.

Una vez realizada esta operación inicial, lo que se deberá hacer para poder conocer su alcance total y global será buscar su verdadera significación, no frente a la norma de imposición, sino mas bien frente al sistema que la inspira y le da luz propia; labor ciertamente complicada, ya que el sistema al que pertenece no sólo se buscará en la ley en que se encuadra, sino más bien en todo el conjunto de normas y leyes que conforman el sistema tributario en su conjunto. Sólo así será posible encontrar su verdadero alcance y significado y a su vez estos pasos podrán llevar a conocer el elemento teleológico de la misma.

### c) Elemento Teleológico

Este elemento juega un papel importante (mas no primordial) en lo que se refiere a esta institución; el cual está constituido por los siguientes elementos:

1. Por los principios generales consagrados en el ordenamiento constitucional. Como el de capacidad contributiva, y otros más que de alguna forma más discreta se plasman en el propio ordenamiento financiero, como el de la protección de la familia, el del progreso social y económico, el del pleno empleo, el del desarrollo cultural, por ejemplo.
2. Por la finalidad de la exención.

Es aquí donde se deben tener en cuenta no sólo las consideraciones de tipo económico, sino también las de político, social, cultural, etcétera,

puesto que todo este conjunto de elementos podrán poner al intérprete en disposición de entender con mayor claridad -pero siempre desde la perspectiva jurídica- el problema o controversia que se le presenta dentro de un contexto real; con lo que tendrá un conocimiento más profundo sobre el “porque” de la elección de un determinado “hecho social” como “presupuesto de hecho exento” y por tanto dar con las verdaderas ideas y fines que el legislador se propuso al objetivarlos en el precepto a interpretar.

Cabe señalar, que hay que tener prudencia a la hora de utilizar este criterio interpretativo, ya que hay que cuidar que el mismo no se aparte del verdadero contexto de la disposición particular que ha de ser interpretada, tratando de conservar siempre, en la medida de lo posible, el sentido que mejor corresponda a la regulación legal y a la jerarquía de sus propios fines.

#### d) Criterio Histórico

Naturalmente el criterio histórico habrá de tenerse en cuenta a la hora de llevar a cabo la labor interpretativa, ya que la investigación de las circunstancias históricas, en el más amplio sentido, se convierten en un importante medio auxiliar en materia de exenciones tributarias, debido a su peculiar función. Sin embargo, cabe hacer notar, que este criterio interpretativo, no es, en modo alguno, vinculante para el intérprete, ya que la meta última de la interpretación no es averiguar la voluntad real del legislador histórico, sino averiguar el significado de la norma partiendo de los problemas prácticos que en la realidad actual se presentan.

Así tenemos, que algunas exenciones responden a circunstancias muy específicas que se han dado en un lugar y tiempo determinados (por ejemplo exenciones otorgadas a algunas regiones dañadas por una catástrofe natural) lo que nos permitirá situar al texto de la norma dentro del verdadero círculo que ha motivado su origen.

La interpretación, se propone siempre determinar el contenido de la ley, tal como resulte de su letra y de su espíritu. Con frecuencia en materia tributaria, y no digamos ya en concreto en materia de exenciones, suele decirse que este tipo de disposiciones se han de interpretar estricta o restrictivamente. Sin embargo, esto en la actualidad es inadmisibles, ya que como se ha precisado, la ley tributaria y, en concreto las normas de exención, como ordinarias que son, deben ser interpretadas mediante todos los medios que el derecho pone al alcance del intérprete, cualquiera que éste sea, y de dicha labor interpretativa podrá derivarse, según sea, un efecto declarativo, restrictivo o extensivo.

### 3.8 Retroactividad de las Normas de Exención Tributaria

La particularidad de la retroactividad de las leyes, consiste en que regulan una situación jurídica existente hasta su entrada en vigor con determinados efectos hacia el pasado, por medio de un nuevo derecho, es decir, que permiten que con posterioridad se introduzca otro ordenamiento en el lugar del ordenamiento jurídico vigente para un espacio de tiempo anterior, modificando retroactivamente las consecuencias jurídicas de los hechos ya realizados, de ahí que el problema de la retroactividad sólo

pueda comprenderse a la luz de la dimensión temporal de la norma jurídica.

La fundamentación de la prohibición de aplicar retroactivamente las normas, esto es, el principio de irretroactividad de las leyes, se concreta en el principio de seguridad jurídica, ya que la retroactividad normativa introduciría en el ordenamiento jurídico un punto de inseguridad tal, que se dificultaría e incluso haría imposible el normal desarrollo de las relaciones jurídicas. En este sentido, tenemos que una ley es retroactiva cuando sus efectos se proyectan sobre hechos, actos o relaciones jurídicas acaecidas antes de su entrada en vigor.

De ahí su retroactividad, la nueva norma actúa hacia atrás, incidiendo sobre el pasado. Pero a pesar de ello, como es sabido, en la gran mayoría de los ordenamientos constitucionales modernos, no se establece la limitación al alcance retroactivo de las leyes, exceptuando en todos ellos específicamente la materia penal.

La limitación de la retroactividad en materia penal, tiene una notable importancia en el campo del derecho tributario, ya que se ha buscado, respecto de la aplicabilidad a la materia tributaria del principio de irretroactividad, la posibilidad de fundar en él un principio de interdicción de la retroactividad de las normas tributarias.

La interdicción de la retroactividad aspira a que hechos y relaciones anteriores a la entrada en vigor de una norma nueva no se vean reguladas por ésta, más sin embargo, tenemos que el fenómeno de la retroactividad de las leyes tributarias es palpable en gran cantidad de países, pues así

nos lo pone de manifiesto la abrumadora relación de supuestos de retroactividad en el momento actual.

Históricamente las leyes tributarias, por su concomitancia con las penales o con las que restringían la esfera patrimonial, habían de ser aplicadas restrictivamente, y por análogos motivos exclusivos de la retroactividad. Pero en la actualidad, resulta evidente que esta posición está ciertamente superada, debido a que la vieja concepción de las normas tributarias como asimiladas a las penales, no cabe, y por tanto no se les debe considerar como restrictivas de derechos individuales, por lo que la retroactividad de las normas tributarias puede, en principio ser admitida.

La autoridad que aplicará o interpretará la ley, por razones obvias (interdicción a la arbitrariedad y certeza jurídica) no puede fijar, arbitrariamente la posibilidad de aplicar retroactivamente una norma, sino que ha de ser el poder legislativo quien determine el alcance retroactivo de la ley, así como sus límites. De esta forma tenemos, que en principio, a ninguna ley se dará efecto retroactivo, si no está dispuesto en el cuerpo de la ley –normalmente en sus artículos transitorios- que tendrá este carácter; es decir, como principio general las leyes no tendrán efecto retroactivo, salvo que el propio legislador dispusiese lo contrario<sup>34</sup>.

Si bien la retroactividad de las normas tributarias es, en principio, admitida por la mayoría de los ordenamientos constitucionales, ello no

---

<sup>34</sup> Excepción a esta regla es la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos en la que se establece la prohibición de la retroactividad de las leyes de manera general al decir en su artículo 14 –Constitución de 1917- que\_ “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”. Sin embargo, y a pesar de dicha prohibición expresa, la S. C. J. N. Ha entendido que dicha prohibición expresa no se dirigía al legislador, sino al juez, con lo que de esta forma el legislador sí podrá dar efecto retroactivo a las leyes. Por otra parte, la jurisprudencia de la S. C. J. N. Ha señalado, que cuando la aplicación retroactiva de la ley no causa perjuicio a persona alguna, se podrá dar efecto retroactivo a la misma. Jurisprudencia núm. 161, Apéndice 197, 8º. Parte, págs 283 y 284.

supone mantener siempre y en todo caso, su legitimidad constitucional, pues una cosa es que el principio de irretroactividad de las leyes penales no opere en el ámbito tributario y otra muy distinta en que la eficacia retroactiva de dichas normas no pueda ser cuestionada cuando su efecto retroactivo entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución.

Por tanto, una ley tributaria que tenga efectos retroactivos no será inconstitucional por el simple hecho de configurar dichos efectos, sino más bien, cuando dicho carácter sea arbitrario, no razonable.

Así las cosas, el principio de la retroactividad de las normas que crean o instauran exenciones tributarias, visto desde el principio de seguridad jurídica, se presenta, de fácil solución. Teniendo en cuenta la especial connotación que la doctrina jurídico-tributaria hace de la norma de exención como norma "favorable", resulta claro que se puede afirmar que todo efecto retroactivo de este tipo de normas está permitido y legitimado, ya que desde esta perspectiva no se pone en peligro el principio de protección de la confianza, pues no se causa perjuicio al contribuyente ni se invade su esfera de propiedad, mas bien todo lo contrario.

## CAPITULO V

### IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, que incide exclusivamente en el valor añadido en cada etapa del proceso económico de producción, circulación y distribución de bienes y servicios.

“El IVA es el impuesto indirecto que grava a los fabricantes en cada fase del proceso”<sup>35</sup>

“El IVA es el gravamen o impuesto a las entradas brutas de ventas menos los gastos por bienes y servicios comprados o adquiridos a otras empresas”<sup>36</sup>

El término valor agregado se emplea en la ciencia económica, para cuantificar o determinar la parte de valor incorporada en las diversas etapas de la producción de un producto, bien o servicio. El IVA se apoya en lo anterior ya que busca gravar el valor añadido en las fases que componen el ciclo económico de producción, circulación y distribución de bienes y servicios, por lo cual el IVA se causa solamente por el valor incorporado en cada una de las etapas de dicho proceso, desde su producción hasta llegar al consumidor final.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, es vigente a partir de 1980, y sin duda es una de las contribuciones, en el orden federal, de mayor

---

<sup>35</sup> Glosario de Términos de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, España, pag. 22.

<sup>36</sup> Retchkiman Benjamín. Revista Latinoamericana de Economía, No. 2, pag. 65, UNAM 1968.

importancia y repercusión desde el punto de vista de la recaudación ya que, conforme a la Ley de Ingresos de la Federación representa gran parte del monto total de ingresos que por impuestos consideró dicha ley.

Con motivo del inicio de su vigencia, quedaron abrogadas diversas leyes (diecinueve impuestos federales), y principalmente vino a sustituir a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la cual, tenía una antigüedad de treinta años, y en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos como lo era el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes. Sin embargo, con el desarrollo económico y la complejidad de los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles surgieron deficiencias que fue necesario corregir.

Uno de los principales motivos de la abrogación de la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, fue el denominado efecto “cascada”, consistente en que debía pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumentaban los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectaban a los consumidores finales, constituyendo así una deficiencia en perjuicio de la mayoría de los consumidores.

En efecto, una consecuencia grave de este efecto acumulativo era que afectaba mas severamente a bienes que consumía la mayoría de la población y que eran producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, sólo podían hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realizaran las restantes. De

esta forma, era el consumo más generalizado de la población y en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soportaba la mayor carga fiscal. En cambio, el consumo de la población de mayores recursos solía estar atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permitía eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionaba. Por tal circunstancia fue necesario crear, en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, tasas especiales más altas que la general para restablecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y los consumidos por población de mayor capacidad económica, en relación con aquellos que llegaban a la población de menores recursos, cuyo consumo resultaba excesivamente gravado. Sin embargo, las tasas especiales tenían defectos en su aplicación y frecuentemente afectaban a pequeños productores o favorecían la importación o el contrabando de mercancías extranjeras.

Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países ya habían abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar adoptaron el impuesto al valor agregado, que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas, y favorece la exportación.

Ahora bien, el impuesto al valor agregado, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industria o comerciante al recibir el pago del impuesto que *traslada* a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.

Con este impuesto, resulta la misma carga fiscal para los bienes por los que deba pagarse, independientemente del número de productos e intermediarios que intervengan en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravaban la producción o venta de primera mano.

En un principio la tasa general del impuesto al valor agregado era del 10%, y para la zona fronteriza (franja fronteriza norte, zonas libres de Baja California y Norte de Sonora y Baja California Sur) del 6%, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios y atendiendo a la dificultad, al entrar en vigor la ley, de reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendría incorporado en sus precios los inventarios de la industria y del comercio. Debemos tener en cuenta que el impuesto federal sobre ingresos mercantiles sólo estaba gravado con la tasa general del 4%, sobre el precio de los bienes y servicios que adquiría; pero en general, no podía percatarse de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvía a causar el mismo 4%; ya que el efecto repetitivo del gravamen quedaba totalmente oculto en el

precio de los bienes y servicios y los estudios económicos y el análisis de las estadísticas, determinaban que en promedio los consumidores pagaban más del 10% por los bienes y servicios que adquirían, como consecuencia de la carga oculta que provocaba el efecto repetitivo del actual impuesto sobre ingresos mercantiles.

## 5.1 Elementos del Impuesto al Valor Agregado

Los tributos, para su materialización se conforman de diversos elementos. Al respecto, Lucien Mehl señala que “el impuesto es un concepto complejo que sólo puede concebirse claramente tras haberlo descompuesto en sus elementos”<sup>37</sup>; el mismo Mehl señala como elementos del impuesto la materia imponible –objeto-, el contribuyente –sujeto-, la base imponible –base-, y la tarifa o tasa, otros autores agregan a dichos elementos el periodo de pago.

Ahora bien, tomando en consideración que el impuesto en comento está directamente relacionado con la propuesta que se realiza como resultado de la presente investigación, cabe destacar el contenido fundamental de la Ley que se ocupa del impuesto de mérito, para demostrar la viabilidad de una excepción que no se contrapone con la esencia de la misma.

Ciertamente, el primer capítulo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece las disposiciones de carácter general del impuesto,

---

<sup>37</sup> Mehl Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal, Bosch Casa Editorial. Pag. 66, Barcelona, España.

concretamente los elementos del impuesto que a saber son: el sujeto; el objeto; la base y tasas.

## Sujetos del Impuesto al Valor Agregado

Existen diferentes sujetos dentro y fuera de la relación tributaria, cada uno con distintas peculiaridades; para dejar claras estas diferencias, analizaremos brevemente a cada uno de estos sujetos.

### Sujeto Activo

Es el Estado, que asume la posición de acreedor del crédito tributario y es a su vez administrador de su correcta aplicación, por medio de sus órganos; como es en caso de la recaudación, el Servicio de Administración Tributaria.

### Sujeto Pasivo

Son sujetos de este impuesto las personas físicas y morales; entendidas ambas como entidades con personalidad jurídica –titulares de ejercer derechos, facultades, obligaciones y responsabilidades, con capacidad de tomar parte en actos jurídicos-, que realicen actos o actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, importación de bienes o servicios o la exportación de bienes o servicios. A los cuales se les podrá imponer deberes pecuniarios o no pecuniarios.

Jaime Ross Bravo considera al sujeto pasivo como "aquel que por su vinculación o atribución a las circunstancias o hechos constitutivos del hecho generador o por disposición de la ley... , resulta obligado con respecto al sujeto activo al pago de la obligación tributaria."<sup>38</sup>

Se entiende como sujeto pasivo -según Guiliani Fonrouge- a la persona individual o colectiva (jurídica) a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero responsable del cumplimiento de la obligación.

En relación al presente trabajo, debe decirse que las personas físicas o morales que conformaron una escuela de danza, actualmente son evidentemente sujetos pasivos, por encuadrar en la hipótesis relativa a la prestación de un servicio, sin embargo, dada las características de la referida escuela, la importancia del desarrollo y promoción de esa actividad artística y su repercusión en la política fiscal del país, permiten asumir una propuesta de exclusión, que sirva de estímulo fiscal; la propia ley reconoce, como más adelante se verá, diversas excepciones al pago del IVA, respecto a la prestación de servicios cuya naturaleza justifica dicha excepción; nosotros consideramos que debe incluirse en ese apartado la enseñanza de la danza y así dejar de considerarse como sujeto pasivo a quienes realicen dicha actividad.

## No Sujetos

---

<sup>38</sup> Ross Bravo Jaime, Derecho Tributario Sustantivo. Tributación No. 2. Pag. 103, abril-junio de 1975. Secretaría de Estado de Fianzas de Santo Domingo, República Dominicana.

“Resulta evidente que lo no sujeto es, por definición, todo el ancho campo de lo no contemplado por las normas tributarias definidoras de hechos imponibles y por consiguiente, viene a coincidir estrechamente con el mundo de supuestos y relaciones extratributarias, frente que al derecho tributario sólo tiene una respuesta negativa o de exclusión”<sup>39</sup>. De esto podemos concluir que las personas que realicen actos o actividades diferentes a los enunciados son no sujetos del IVA; así, como aquellos entes económicos que realicen actos o actividades, aún siendo de los mencionados; como: personas con restricciones en la personalidad (menores de edad, interdictos, etcétera); actos o actividades ilícitos realizados por personas; personas con incapacidades dictadas por ley; así como personas no residentes en México sin fuente de riqueza en el país, por poner algunos ejemplos; sin que esto signifique que la responsabilidad de estos actos no pueda recaer en una persona que la propia ley señale.

## Sujetos Exentos

A diferencia de la no sujeción, en la exención se realiza el hecho imponible, sólo que en este caso se libera al sujeto de la obligación de pago, pero al liberarlo no se le permite el acreditamiento del impuesto, llevándose con ello el peso de la contribución, misma que se permitirá deducir en los términos de los artículos 25 fracción XVI y 24 fracción VII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que finalmente podrán repercutir al consumidor final.

---

<sup>39</sup> González García Eusebio: “Concepto de Exención Tributaria”, III, S.E.F.P.M., Santiago de Compostela, 1976.

En otras palabras, las personas físicas o morales con actividades señaladas en la ley, verbigracia agrícolas, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, excepción que encuentra su justificación en la importancia del campo y su explotación; así consideramos que la enseñanza de la danza es una actividad que está directamente relacionada con el desarrollo económico del país, como queda demostrado a lo largo del presente trabajo, por tanto, al igual que la actividad agrícola ésta debiera de estar exenta también del pago del referido impuesto.

### Objeto del Impuesto

Son los actos o actividades, que se realizan en territorio nacional y que son los siguientes:

1. Enajenación de bienes
2. Prestación de servicios independientes
3. Otorgamiento de uso o goce temporal de bienes
4. Importación de bienes o servicios

No está por demás señalar una vez más, que la enseñanza de la danza es una prestación de servicios independientes, de modo que la propuesta del presente trabajo no se refiere a todos los objetos del impuesto sino única y exclusivamente a la prestación de servicios relativos a la actividad artística de mérito.

### Base del Impuesto

Flores Zavala, define a la base del impuesto como “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto”. Esto es, es el importe neto del acto o actividad al cual se aplicará la tasa del IVA que corresponda. El importe neto se determinará restando del importe total de la operación, los descuentos y/o bonificaciones realizados.

## Tasas del Impuesto

La tasa es el porcentaje que establece la ley y que es aplicable directamente al valor de los actos o actividades que realiza el contribuyente, que en ningún caso formará parte de dicho valor.

La tasa se aplicará de forma expresa y por separado, siempre y cuando así lo solicite el adquirente. No estarán obligados a esto los contribuyentes del artículo 2-A.

Las tasas que establecen en la ley con las siguientes:

15% Tasa General

10% Región Fronteriza

0% Exportación de bienes y servicios y actos o actividades señaladas en el artículo 2-A de la propia ley.

La tasa del 15% corresponde al sector más amplio de las actividades económicas y se aplica a todos los actos o actividades gravados que no sean objeto de las tasas del 0% o 10%.

El artículo 2 de la ley del IVA, indica que se aplicará la tasa del 10% cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región. Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados, prestados o usados en la mencionada región fronteriza.

Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto se calculará aplicando el valor que señala esta ley, la tasa del 15%. Para efectos de la ley, se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los Estados de Baja California Norte, Baja California Sur y Quintana Roo, el municipio de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los límites correspondientes.

Ahora bien, la aplicación de la tasa 0% tiene un doble objetivo: por una parte liberar al consumidor de la carga fiscal en aquellos consumos que se consideran indispensables para la supervivencia; y por otra favorecer a los proveedores de bienes y servicios objeto de este tratamiento, al concedérseles la devolución al Impuesto al Valor Agregado que se los hubiera trasladado por no causarse el impuesto en sus actividades.

La traslación del impuesto es una característica fundamental del conjunto de los impuestos denominados por la doctrina como indirectos, del cual forman parte los impuestos al comercio exterior, los que gravan los

consumos específicos y los que recaen con carácter general sobre el volumen de ventas, considerando entre los últimos al IVA. La traslación del impuesto es una característica inherente de los gravámenes sobre el volumen de ventas. Debemos entender por traslación del impuesto, el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la ley, que corresponda al acto o actividad realizada por el contribuyente, esto es, que el contribuyente trasladará el impuesto (anotará dicho impuesto en forma expresa y por separado en las facturas y/o recibos que expida) a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios.

Cabe hacer mención en la distinción entre tasa 0% y exención, ya que ha sido materia de confusión, en términos cuantitativos, por lo que para su aclaración, es aplicable al caso el criterio sustentado por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por una de sus Salas Regionales que a la letra dice:

***“SUJETOS A LA TASA DEL 0% Y CONTRIBUYENTES EXENTOS. DIFERENCIAS. La distinción de los efectos en la mecánica operacional del Impuesto al Valor Agregado, referente a los contribuyentes exentos y los sujetos a la tasa del 0% del mismo texto de la ley que se estudia, se desprende que se siguió el criterio generalmente aceptado por los estudiosos del derecho fiscal, en sentido de que los contribuyentes exentos no tienen derecho a acreditamiento o devolución del impuesto trasladado por los proveedores de sus bienes y servicios; en cambio, los contribuyentes sujetos a la tasa 0% tienen el derecho o beneficio de exigir***

*al fisco, el monto del importe pagado en el proceso de producción y que trasladaron sus proveedores de bienes y servicios.”*

## 4.2 Actividades o Actos Gravados por la Ley

La ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1°, señala que están obligados a pagar este impuesto las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades:

- a) Enajenación de bienes.
- b) Prestación de servicios independientes.
- c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- d) Importación de bienes o servicios.

Enajenación de bienes: es la transmisión de propiedad de bienes. La base es el precio pactado, así como las cantidades que se carguen o cobren al contribuyente.

Prestación de bienes de servicios independientes: obligación de dar, hacer, no hacer o permitir, siempre que no se considere enajenación o uso o goce temporal, asumido por una persona en beneficio de otra (transporte, mandato, afianzamiento). La base es el valor de la contraprestación pactada así como las cantidades que se carguen o cobren a quien recibe el servicio.

Uso o goce temporal de bienes: permitir el uso o goce temporal de bienes tangibles. La base es la contraprestación pactada a favor de quien

los otorga, así como las cantidades que se carguen o cobren a quien se otorga el servicio.

Importación de bienes: introducción de bienes al país para usarlos o consumirlos. La base para el Impuesto General de Importación, adicionado con este gravamen y los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

#### 4.3 Obligaciones de los Contribuyentes

Las personas obligadas al pago y las que realicen actos o actividades a que se refiere el artículo 2-A de la ley del IVA, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- Llevar contabilidad.
- Separar los ingresos por tasa.
- Tratándose de comisionistas, separar los ingresos propios de la comisión.
- Expedir comprobantes y entregarlos dentro de los quince días.
- Trasladar el IVA expreso y por separado, salvo al público en general o cuando se aplique la tasa 0%.
- Presentar declaración del ejercicio y provisionales.
- En caso de retenciones, emitir constancias por el lado del retenedor y expedir comprobantes con leyenda, por el contribuyente.
- Declaración informativa de retenciones.

- Designar representante, en caso de copropiedad y sociedad conyugal.
- Registro de ingresos diarios y actos, para pequeños contribuyentes.

## CAPITULO VI

### **6.1 NECESIDAD DE LA EDUCACIÓN ARTÍSTICA Y SUS BENEFICIOS SOCIALES.**

Si bien es cierto que con anterioridad a este trabajo, ya han existido estudios similares respecto a la figura jurídica de los estímulos fiscales, no menos cierto es que todos ellos han sido dirigidos u orientados al crecimiento económico, y a los beneficios que con ello se obtendría de un fomento a ciertas áreas o industrias esencialmente productivas para el desarrollo económico del país.

Este trabajo pretende un estudio de la figura jurídica de los estímulos fiscales, no como un instrumento de política fiscal para la captación de recursos, sino como un medio con fines de desarrollo o fomento de ciertas áreas indispensables para el desarrollo de sectores tan importantes y trascendentes como lo es la cultura a través de una expresión artística específicamente como la danza.

No se quiere minimizar la importancia que tiene la política fiscal como instrumento para la obtención de recursos, sino que se trata, por una parte, de señalar la necesidad tan inmensa que tiene la sociedad de educar culturalmente a sus integrantes, y por otra, de valorar los alcances que puede tener la figura jurídica de la política fiscal dentro de nuestro sistema tributario al ser utilizada como un medio de difusión a la educación cultural, a través del arte de la danza en cualquiera de sus diferentes ramas.

La palabra cultura es un vocablo proveniente del latín que significa cultivo, esto es, resultado o efecto de cultivar los conocimientos humanos y de afinarse por medio del ejercicio del estudio las facultades intelectuales del hombre. En esta tesitura, es importante destacar que conceptualmente la cultura tiene dos acepciones. En sentido subjetivo, es la acción y efecto de cultivar el cuerpo o el espíritu. En sentido objetivo, es el conjunto complejo de los objetos que el hombre crea, transforma y humaniza, y que se despliega en las creaciones del lenguaje, el arte, la ciencia, la moral, la política y el derecho, etcétera; gracias a las cuales se alza sobre el estado de mera naturaleza. Es pues, el mundo propio del hombre. Los términos cultura y civilización son semejantes, pero al hablar de cultura se acentúa lo espiritual, el proceso de creación<sup>40</sup>.

Definitivamente creemos que la semilla para un sano y productivo desarrollo de la sociedad, es por ende la educación, pues de ella dependerán los cimientos para un futuro próspero, honesto y lleno de valores esenciales que todo ser humano debiera poseer y como consecuencia, lograr una sociedad desarrollada.

Ahora bien, hablamos de la educación artística porque la consideramos pilar de la sociedad, ya que sostiene el desarrollo del país. En este orden de ideas, siendo la educación artística, parte integrante de la educación en cualquier país, nos merece la importancia que tiene al centrarnos en la necesidad de su estudio. Es relevante la educación artística en el individuo, pues por una parte, como un medio de expresión representa una mejor comunicación. No debemos olvidar que la comunicación está estrechamente vinculada al concepto de comunidad, y

---

<sup>40</sup> Diccionario Enciclopédico Universal, Tomo II, Ed. Credsa. Barcelona, España, pag. 1088.

por consiguiente, a los de organización social y colaboración, conceptos que nuestra cultura ha dejado un tanto en el olvido al no fomentarlos conscientemente en la sociedad.

El concepto de educación, etimológicamente, procede del término latino *educare*, cuyo significado es criar, alimentar o instruir. En sentido amplio, cabría considerar que el proceso educativo consiste en la transmisión de los valores y conocimientos de una sociedad.

De manera mas precisa, se define como educación un proceso intencional que pretende el perfeccionamiento del individuo como persona y la inserción de éste en el mundo cultural y social en el que se desenvuelve.

Se habla de *proceso* en el sentido de que el individuo ha de tomar parte activa en las sucesivas etapas de su larga y nunca concluida formación, y se define como *intencional* en cuanto a que la educación se presenta como una acción planeada y sistematizada que tiende a un fin. Se considera al individuo libre para actuar y ejercitar su creatividad sin determinismos previos.

Se alude al perfeccionamiento del individuo como persona porque el proceso educativo entraña una modificación y desarrollo de todas las posibilidades del ser humano, primordialmente en sus aspectos más específicos -inteligencia, voluntad- , pero también en el plano físico y sensorial, a fin de conseguir el desarrollo integral de la persona.

Todo ello tiende a lograr el objeto último de la educación, que es la incorporación del individuo al mundo de la cultura -lengua, costumbres, ideas, normas morales- vigente en su sociedad.

La educación afecta, pues, la totalidad de la persona, por lo que se distingue de la mera instrucción y de la formación. La instrucción, entre cuyas fases se hallan la enseñanza y el aprendizaje, afecta sobre todo a la inteligencia y a la adquisición de conocimientos, y la formación hace referencia a la instrucción ya asimilada e integrada por el individuo en algún aspecto de la persona.

Ahora bien, si el hombre es fundamentalmente un animal social, la educación es el proceso que permite a cada individuo formar parte constitutiva de la sociedad, proceso que empieza en la familia, continúa en la escuela y se prolonga durante toda la existencia humana.

La educación es la base a partir de la cual se transmite la cultura de una generación a otra y se establece, entre otros valores, la lealtad nacional. Al enseñar a los pequeños a respetar los símbolos patrios, las tradiciones e instituciones de su país, se les introduce en el ambiente social en que vivirán, de lo cual justifica la formación de una cierta unidad enmarcada por el derecho.

La educación es inseparable de la vida en comunidad; es el vehículo de transmisión cultural por excelencia y eje que preserva las características esenciales de la sociedad.

La enseñanza constituye una labor básica para configurar el modo de ser y la manera de perpetuarse de un pueblo. A través del proceso educativo se logra conformar la conciencia ciudadana en el sentido de pertenencia a una historia y tradición comunes, sin las cuales no es posible alcanzar los objetivos sociales.

El país debe tener la sabiduría de asignar a la educación el relevante papel que ocupa y de traducir esta prioridad nacional en normas jurídicas que constituyen el derecho educativo.

La educación, atañe a todas las facetas de la personalidad global y exige un proceso de permanente perfeccionamiento. La pedagogía, en fin, sería en sentido amplio la ciencia referente a los problemas educativos, si bien en la terminología moderna se entiende generalmente como la disciplina que estudia los métodos de educación.

Ahora bien, resulta necesario establecer el concepto de arte, para estar en posibilidad de entender el alcance de la educación artística a la que se hace referencia, con la finalidad de justificar su evidente necesidad.

El arte es la realización, la efectuación de vivencias, de actos o fenómenos (tanto anímicos como materiales) que apunten al valor belleza; o más simplemente dicho, arte es como la realización, exteriorización o estereotipación de la belleza. Es decir, el arte corresponde a una función mental colectiva, elaborada de obras de arte; es la actividad artística misma. En cambio, la expresión obra de arte, tiene como significado unánime ( aunque paradójicamente se oponga al inmediato sentido etimológico de obra: ópera, operación, labor, actuación) el de la creación

estética objetivada, el producto objetivado de la actividad artística, o mejor, el resultado plasmado de la actividad artística, lo estereotipado de dicha actividad. Es decir, la obra de arte es el producto estético o artístico. Es un producto de lo social. En resumen, arte equivale a la actividad artística. Obra de arte corresponde al producto artístico.

Como vivencia interhumana, es la actividad expresiva y comunicativa, la actividad de la expresión y comunicación entre los hombres, como producto o creación de lo social, podría denominarse obra lingüística, lenguaje objetivado, o idioma. Pues bien, el arte como función o vivencia consiste en la actividad (psicosocial) humana productora o exteriorizadora del sentimiento humano de la belleza.

Como producto o creación de lo social, consiste en las obras artísticas plasmadas, en las objetivaciones de la actividad artística. Por ejemplo: los cuadros de pintura, las obras arquitectónicas, las esculturas, las obras musicales, las obras literarias, etc, que han entrado al campo o mundo de la cultura, con el significado ya explicado.

Etimológicamente, la palabra arte proviene del latín *ars*, *artis*, virtud o disposición para hacer alguna cosa. Arte es el dominio de los materiales con que se trabaja. Es el conjunto de reglas para hacer bien una cosa. Un conjunto de procedimientos, un método para obtener resultados determinados. Litteré definió el arte como "la manera de hacer algo según cierto método".

En efecto, originariamente, el arte se refería a la labro eficaz, a la acción capacitada para hacer algo. Es decir, el arte era sinónimo de técnica

(techné, arte), o sea, conjunto de reglas, medios o recursos que sirven para realizar algo; es decir, como industria, como labor práctica. Y éste era su único significado.

Fue sólo posteriormente cuando la palabra arte se extendió -con mucho de paradoja ideológica- a la labor productora de cosas placenteras al alma, sin utilidad práctica. Es decir, se llamó arte a la labor desinteresada, que expresara o exteriorizara sentimientos humanos. Y como resultado tenemos que, actualmente, la palabra arte tiene dos significados diferentes: a) Como sinónimo de técnica, o sea, conjunto de reglas para hacer bien una cosa (conservando su sentido original); y b) Como la actividad por la que se expresan *intuitivamente* -no conceptualmente, como en el lenguaje- los sentimientos humanos, o actividad exteriorizadora de la belleza, esto es, arte en el sentido estético.

En este último sentido el arte es, como ya se dijo, la expresión intuitiva o imaginativa (es decir con imágenes) de sentimientos humanos, o sea, la expresión de la belleza.

Por tanto, el concepto esencial para la definición del arte es el de la belleza, o de lo bello. A este respecto existe una multitud de definiciones.

Para el fundador de la Estética (teoría o ciencia de la belleza), Baumgarten, la belleza es lo perfecto o lo absoluto reconocido por los sentidos; a diferencia de la verdad, que es lo perfecto reconocido por la razón; y de la bondad, que es lo perfecto alcanzado por la voluntad moral. Para dicho pensador la belleza es una "correspondencia"; es decir un orden recíproco entre las partes, en sus relaciones mutuas y en su relación

con el conjunto. En cuanto al fin de la belleza, consiste en “gustar y excitar el deseo”.

Según Hemsterhuis (holandés), la belleza es lo que procura más placer, y lo que procura más placer es lo que nos da mayor número de ideas en el menor espacio de tiempo.

La teoría estética de Kant es una de las más importantes. Según él la belleza es desde el punto de vista subjetivo, lo que gusta de una manera general y necesaria, sin concepto y sin utilidad práctica. Desde el punto de vista objetivo, es la forma de un objeto que agrada con tal de que este objeto nos agrade, sin cuidarnos para nada de su utilidad, es decir, desinteresadamente. Definiciones análogas se dieron de la belleza por los sucesores de Kant, entre los cuales figura Schiller.

Para Schelling la belleza es la percepción de lo infinito en la figura finita, el arte es la unión de lo subjetivo y de lo objetivo. Y la belleza es también la contemplación de las cosas en sí, tales como existen en sus prototipos.

Después de Schelling y su escuela, aparece la importante doctrina de Hegel. Para este filósofo, Dios se manifiesta en la naturaleza y en el arte bajo la forma de la belleza. La belleza es el reflejo de la idea en la materia; es la expresión sensible de la verdad.

Según Schopenhauer, la voluntad primordial se objetiva en el mundo en diversos planos, cada uno de ellos tiene su belleza propia, y el más alto de todos es el más bello. El renunciamiento de nuestra individualidad,

permitiéndonos contemplar esas manifestaciones de la Voluntad, nos da una percepción de la belleza.

En Francia, Cousin sostiene que la belleza puede ser definida objetivamente, y que es, por esencia, la variedad en la unidad. Para Guyau, la belleza no es una cosas exterior al objeto, sino la quintaesencia. El arte es la expresión de una vida razonable y consciente, que evoca en nosotros a la vez la conciencia más profunda de nuestra existencia y los más altos sentimientos y los pensamientos más nobles. A su parecer, "el arte es un conjunto de medios conducentes a producir ese estímulo general y armónico de la vida consciente que constituye el sentimiento de lo bello".

La estética de Verón sostiene que el arte es la manifestación de una emoción exteriorizada por una combinación de líneas, formas, colores o con una sucesión de movimientos, de ritmos y de sonidos.

Los ingleses, por su parte, convienen casi todos en definir la belleza, no por sus cualidades propias, sino por la impresión y el gusto personales.

Carlos Darwin explica que la belleza es un sentimiento natural, no sólo en los hombres, sino en los animales. Los pájaros adornan sus nidos y se fijan en la belleza en sus relaciones sexuales. La belleza, por otra parte, es un conjunto de emociones y de sentimientos diversos. El origen de la música debe buscarse en el llamamiento dirigido por los machos a las hembras.

Según Hebert Spencer, el origen del arte debe buscarse en los juegos. En los animales inferiores, toda la energía vital se emplea en asegurar la vida individual y la de la raza; pero en el hombre, cuando sus instintos están satisfechos, queda un exceso de fuerza que se consume en los juegos y luego en el arte.

Grant Allen afirma que la belleza es lo que procura un máximo de estímulo con un mínimo de gasto.

Otros autores definen la belleza a base del principio de la simetría, o del orden, o de la armonía de las partes, o de la unidad dentro de la variedad o de las diversas combinaciones de estos distintos elementos.

En realidad sólo existen, deduce Tolstoi, dos tipos de definiciones de la belleza: esos dos grupos de definiciones pueden sintetizarse en lo siguiente: desde el punto de vista subjetivo, lo que llamamos belleza es incontestablemente todo lo que nos produce un placer de determinada especie. Mirándolo desde el punto de vista objetivo, damos el nombre de belleza a cierta perfección; pero claro es que lo hacemos, porque esta perfección nos produce cierto placer, de modo que nuestra definición objetiva no es más que una nueva forma de la definición subjetiva.

Tolstoi, por su parte, elabora una teoría propia del arte y de la belleza, haciéndola girar fundamentalmente en torno del concepto de una finalidad moralizadora y unificadora de la especie humana.

“El elemento artístico, ya vaya unido a la utilidad, ya exista él de por sí, es siempre un producto de la actividad humana, pero particularmente

libre y desinteresada, cuyo fin no es la satisfacción de una necesidad inmediata, sino el despertar en nosotros un sentimiento, una emoción viva (la admiración, el placer, la curiosidad y a veces, el terror)”, escribe Salomón Reinach.

Contemporáneamente, han surgido elaborándose definiciones sobre el arte y la belleza; pero nos interesa fundamentalmente el concepto sociológico de arte.

Desde este punto de vista, el arte es un fenómeno psicosocial, una actividad o función humana dentro de la vida colectiva, que consiste en la expresión intuitiva de los sentimientos, o sea, la manifestación humana de la belleza.

El arte opera en lo individual pero se dirige a lo general, y va dirigido a la sociedad precisamente para estimular los sentimientos y resaltar ciertos valores, por ello, es importante destacar el carácter social del arte.

El arte acusa caracteres sociales desde diversos puntos de vista: a) como *producto* de lo social; b) por su *naturaleza* social; c) como *factor* de lo social.

a) Es un producto de lo social, pues se engendra en la vida colectiva, recibiendo la acción e influencia de todos los factores de lo social.

El arte, aunque generalmente producido por una persona, expresado o manifestado por una persona, implica, en su gestación, la participación de las ideas, tendencias, problemas, ideales (morales, religiosos, políticos,

etc.) condiciones y formas de vida doméstica, económica, tradición histórica, momento histórico, etcétera, todo lo cual es esencialmente colectivo, existe campeante en el seno de la colectividad; todas estas influencias son sociales por excelencia.

La obra artística nace como resultado de una acumulación de experiencias interhumanas, de intercambios psíquicos, de influjos recíprocos que se han condensado en la vida y espíritu del artista; interacciones psíquicas que han ido formando las capas y sedimentos espirituales que constituyen el fondo o subfondo anímico del artista. Todo lo cual significa que la obra artística implica la participación de la colectividad, la cooperación o intervención espiritual del medio social. La sociedad constituye el medio o escenario, o mejor, el fondo o subsuelo vital en donde hunde sus raíces toda creación artística.

La obra artística no se concibe ni se explica cabalmente fuera de la colectividad, ajena a lo interhumano. Es un producto que resulta de un elaborado proceso psicosocial, que en un momento dado se condensa, madura y brota, o se expresa, a través de la creación de un hombre.

“Toda la cultura se origina en la vida social. No es dable una obra ajena al medio social; ningún campo de la cultura se desenvuelve a espaldas de la colectividad” expresa Miguel Bueno en sus Principios de Estética. “Todos los factores sociales influyen considerablemente en la producción artística, y su influjo tiene lugar en un doble sentido, ya sea aportando los temas que han de ser expresados directamente como contenido de una obra, o determinando el estilo formal de la obra misma. Las escuelas y estilos artísticos se producen bajo la influencia de una

tradición, y el aprendizaje del artista se da en la sociedad y muchas veces constituye su expresión directa.”

Se ve claramente, pues, cómo el arte es un fenómeno que tiene su asiento espiritual en el seno de la colectividad; de ella se levanta o brota la labor creadora del artista. En suma, es un producto de la vida interhumana.

b) Por su naturaleza, el arte es un fenómeno eminentemente social.

En efecto, el arte constituye, fundamentalmente, una expresión de los estados anímicos, pero también, y como implicación de lo expresivo, significa una comunicación.<sup>41</sup> (Debemos entender por comunicación el cambio de significados entre individuos mediante un sistema común de signos, lo que implica por un lado, dar a conocer alguna cosa (por ejemplo algún pensamiento) y por otro lado aprender algo.)

Ciertamente, para que tenga razón de ser la expresión, es porque una urgencia íntima, una necesidad psicológica, consciente a veces, inconsciente o subconsciente en la mayoría de los casos, voluntaria o involuntaria, visible u oculta, mueve al artista a externar sus vivencias íntimas, lo cual no puede tener sentido más que para que otros seres semejantes las contemplen, las conozcan, las gocen o sufran solidariamente, en común; en suma, para que otros participen de ello. Sólo así puede explicarse la necesidad, irresistible en el verdadero artista, de expresión, de exteriorización de sus emociones o estados afectivos.

---

<sup>41</sup> Debemos entender por comunicación el cambio de significados entre individuos mediante un sistema común de signos, lo que implica por un lado, dar a conocer alguna cosa (por ejemplo algún pensamiento) y por otro lado aprender algo.

Es así como sin la existencia, presente o remota, real o supuesta, de otros seres igualmente constituidos para ser capaces de comprender lo expresado, o sea, sin la existencia de otros hombres, no es concebible, no se puede entender que se produzca la creación artística. Lo que se expresa siempre va dirigido –aunque sea inconscientemente- a otros seres humanos. Desde este punto de vista podríamos decir que el arte significa un mensaje interhumano.

En suma, el arte se produce implicando la existencia de otros hombres, implicando la sociedad, por encerrar íntimamente una función comunicativa, relacionante, de participación o coparticipación interhumana.

Toda obra de arte requiere, por su íntima esencia, del espectador. Es decir, en la creación artística se tiene una relación interhumana (no necesariamente presente, sino que puede ser distante en el espacio o remota en el tiempo, pero vigente) entre el creador de la obra y aquéllos que luego la contemplan, o espectadores.

“Todo arte –dice Spengler- es un lenguaje expresivo. En sus rudimentos más primitivos, que arrancan del mundo animal mismo, es el arte el lenguaje de un ser capaz de movimientos; pero un lenguaje que sólo se dirige al que lo habla. No se piense en los testigos y, sin embargo, si no los hubiere, el instinto enmudecería por sí solo.”

No se concibe la creación artística sólo para sí mismo. Siempre implica a otro u otros; significa una expansión espiritual<sup>42</sup>; y expandirse consiste en extenderse o propagar, en difundir lo propio hacia otros semejantes; consiste en hacer trascender o trascendente una vivencia personal a otras conciencias, a otras psiques.

Lo cual indica que la expansión que significa la actividad artística implica la existencia de otros seres con psique, de otros seres humanos; en suma, implica la existencia de un fondo social. Es decir, la creación artística implica siempre y necesariamente lo colectivo, lo plural, lo social. Es un fenómeno interhumano e interhumanizante.

El arte constituye un poderoso lazo de unión entre los hombres. Lo que le distingue del lenguaje es que por éste se transmiten principalmente los pensamientos, los conceptos, en tanto que por el arte lo que se transmite principalmente son sentimientos y emociones.

“Sobre la aptitud del hombre para experimentar los sentimientos que experimenta otro, ésta funda la forma de actividad que se llama arte –dice Tolstoi- pero el arte propiamente dicho, no empieza hasta que aquél que experimenta una emoción y quiere comunicarla a otros, recurre para ello a signos exteriores.”

“La creación artística obedece a una necesidad de trascendencia.”  
Según Erich Fromm.

---

<sup>42</sup> Esta expansión es propiamente espiritual, es decir, significa una esparcirse, un extenderse o ensancharse, pero no físico o material, no en un espacio o medio corpóreo, sino en un ámbito también espiritual, esto es en un ámbito

c) En cuanto a su carácter de factor de lo social, es fácil verlo.

En efecto, el arte, al tener una función comunicativa constituye un poderoso vehículo o medio de vinculación interhumana.

A través de la obra de arte se transmiten los más profundos estados anímicos, e incluso los pensamientos –expresados en imágenes- de un hombre a otros muchos.

De ahí que puede servir con gran eficacia de medio de comprensión universal. Pues, aunque presente particularidades o modalidades en sus formas, lo que expresa básicamente –sentimientos y emociones- tiene su raíz en el estrato más común a todos los hombres, en la zona de lo afectivo.

El arte presenta una universalidad, o al menos, una mayor generalidad y extensión comprensiva que otras manifestaciones humanas (como el lenguaje por ejemplo). Lo cual se debe a que su contenido no son los conceptos (que tienen más delimitación y diversificación o particularización) según las épocas y regiones del mundo o los intereses campeantes en cada agrupamiento humano o para cada individuo, etcétera), sino en los sentimientos que constituyen una capa o estrato psíquico más genérico en la especie humana representa un verdadero lenguaje universal.

---

constituido por otras mentes, otras almas o psiques; una expansión espiritual por su índole, y por lo mismo, para que tenga sentido habrá de efectuarse en un medio homogéneo, o sea, también espiritual.

Las bases de un acercamiento o solidaridad universal habrían de buscarse en las capas donde se haya lo más genérico y común de la especie humana, extrayendo, fomentando y permitiendo que funcionen en toda su efectividad los impulsos y sentimientos más propiciatorios para tal solidaridad universal. Entre esas formas de propagación a los aspectos comunes a todo ser humano, está el arte. Ya varios autores han sostenido que la comprensión cabal de los pueblos sólo podrá realizarse a través de sus expresiones artísticas.

El arte constituye, ciertamente, un efectivo lazo de unión entre los hombres, un importante factor de socialización o de acción interhumanizante.

Además, influye sobre las otras manifestaciones sociales, como en la moral (y en ese caso tiene el arte una función educativa), en el lenguaje (sobre todo en el caso de la literatura), en la vida doméstica y política, sobre las expresiones del sentimiento religioso (a través de la música, pintura, escultura, arquitectura), etcétera.

Respecto a la clasificación de las diversas artes o ramas del arte, existe un gran número de criterios o puntos de vista, los que arrojan muy distintos tipos de clasificación, a veces diferentes, otras coincidentes o correspondientes.

Dentro de las diversas clasificaciones, se puede ofrecer un cuadro clasificatorio compuesto en donde se combinan distintos puntos de vista y persigue una idea unificadora y sintetizadora al buscar las correspondencias o coincidencias fundamentales entre la gran diversidad de clasificaciones.

<b>CRITERIOS O PUNTOS DE VISTA.</b>	<b><u>GRUPO A</u></b> Su elemento metafísico o primordial es la extensión.	<b><u>GRUPO B</u></b> Su elemento metafísico o primordial es la duración.	<b><u>GRUPO C</u></b> o Mixtas Reúnen o participan de las características de los dos grupos anteriores.
a) Por el elemento esencial en que se desarrollan.	Del espacio.	Del tiempo.	Espacio-temporales.
b) Por el elemento formal que las configura.	De la simetría.	Del ritmo.	Simétrico-rítmicas.
c) Por el carácter que las define.	Plásticas.	Musicales.	Plástico-musicales.
d) Por el impulso predominante que las inspira o informa.	Apolíneas.	Dionisiácas o fáusticas.	Apolíneo-dionisiácas.
e) Por los órganos sensoriales que intervienen.	Ópticas o visuales.	Acústicas o auditivas.	Visual-auditivas.
f) Por la índole de la substancia que manejan.	Materiales.	Inmateriales o espirituales.	Material-inmateriales.
g) Por la naturaleza interna que predomina en ellas.	Objetivas.	Subjetivas.	Objetivo-subjetivas.
h) Por los efectos	Constructivas.	Rítmicas.	Rítmico-

o resultados que producen.			constructivas.
i)Por el estado de reposo o de movimiento que predomina en ellas.,	Estáticas.	Dinámicas.	Estático-dinámicas.
j)Por la actitud psíquica que sugieren.	De observación.	Creadoras.	Creativo-observativas.
k)Por el proceso de elaboración que siguen.	Analíticas.	Sintéticas.	Analítico-sintéticas.

Las expresiones artísticas que pertenecen a cada grupo son:

<b>GRUPO A</b>	<b><u>GRUPO B</u></b>	<b>GRUPO C</b>
Arquitectura.	Música.	<u>Danza.</u>
Escultura.	Poesía.	Drama. (comedia, tragedia).
Pintura. (dibujo, grabado y bajorrelieve).	Literatura.	

La danza, como todo arte, consiste en la expresión de la belleza, pero ahora a través de la combinación rítmica de ciertos movimientos del cuerpo, por tanto, es una combinación de la música y la acción corporal. Cuando los movimientos del cuerpo no persiguen otra cosa que satisfacer

una necesidad expresiva y recrearse en el juego de esa expresión, se convierten en la materia prima de la danza.

La danza puede ser, en cuanto a su forma exterior individual o colectiva, y en cuanto a sus causas y fines, extática o pantomímica. Generalmente la danza individual es extática, y la colectiva pantomímica. Esta manifestación artística acompaña a la humanidad en el curso de su desarrollo estético a través de los siglos, en palabras de Nietzsche, *“cuando el hombre danza ya no sólo hace obra de arte, sino que se convierte en obra de arte; es decir se plasma él mismo como obra artística; el bailarín cesa de ser un contemplativo, como lo es todo artista, para darnos la impresión de fundirse y anonadarse en el ser universal.”*

La expresión artística de la danza es una actividad íntegra y completa, dado que para su ejecución se requiere tanto el aspecto físico como el intelectual. El primero se constituye a base de un entrenamiento físico apto para cualquier persona, el cual le ayuda inicialmente en su actividad motriz como desarrollo físico, y consecuentemente con la práctica, se desenvuelve en un ambiente sano que fomenta el bienestar del organismo, manteniendo un equilibrio entre mente y cuerpo. Este equilibrio trae a su ejecutante un doble beneficio, por un lado el individuo se procura un bienestar físico y un bienestar mental, y por otro lado al tener cierta organización en su integridad, su relación con los demás resulta armónica, una sociedad sana está formada por individuos sanos y da lugar a una comunidad de bien, con miembros mas productivos, con valores mas claros, y con un modo de vida digno.

Con lo anterior, se observa que la danza, por requerir de práctica y disciplina, influye para una adecuada formación tanto física como emocional, y le brinda el suficiente carácter y claridad, para poder discernir en su futuro, en su modo de conducirse y en lo que conviene a la sociedad.

## 6.2 SITUACION ACTUAL DE LA ENSEÑANZA DE DANZA EN MÉXICO.

La situación actual de la enseñanza de danza en México, en cualquiera de sus modalidades, es y siempre ha sido por demás precaria fundamentalmente porque es una expresión artística poco difundida.

Aún y cuando la danza existe desde la época prehispánica siempre ha padecido de la falta de conocimiento respecto a esa actividad, no obstante ello, al paso del tiempo, la danza adquirió un poco más de popularidad, y aunque seguía centrándose en un grupo específico de personas, el acercamiento a la danza adquirió más público.

La danza es una de las expresiones artísticas más hermosas, pero también es una de las menos difundidas. Es más fácil el acceso a la música por citar sólo un ejemplo que a la danza debido a que ésta última requiere de cierto conocimiento para llegar a su entendimiento; así pues al ser de difícil acceso es más compleja su difusión. A lo largo del tiempo, se ha tratado de difundir más pero con pocos resultados. De tal suerte que van de la mano el conocimiento con la difusión y para que se de una, se debe dar la otra al mismo tiempo. Resulta difícil exhortar a una persona

que jamás ha recibido una educación cultural de danza a asistir a una obra como podía ser "Carmina Burana", "Colcheros" o "El Bolero de Ravel", pues por una parte no existe el interés de asistir y por otra parte le resultaría difícil comprender la belleza de las mismas asistiendo por primera vez.

La carencia de educación artística y, por ende, de cultura en nuestro país, se deriva de varias razones, una de las cuales es la falta de interés de impartir clases de arte, tanto por parte del gobierno, como por parte del particular. Consideramos que la educación artística impartida en las escuelas a nivel primaria y secundaria es insuficiente, pues de los planes de estudio establecidos en las diversas instituciones, se advierte que las actividades artísticas son escasas, sobre todo en la educación a nivel primaria, cuya edad es la ideal para aprender a apreciar el arte en sus diferentes expresiones.

En el Distrito Federal, no aparece en el plan de estudios de las escuelas federales; ni mucho menos en las escuelas públicas de los Estados de la República un programa adecuado para la enseñanza del arte, menos de la danza. En las escuelas primarias particulares, en cambio, se llegan a dar este tipo de clases pero son manejadas como manualidades o en su caso como actividades tecnológicas o estudiantinas, también se llegan a realizar artes plásticas o un acercamiento con la música, no obstante ello, dichas actividades resultan insuficientes ya que no están enfocadas a la enseñanza de un arte como medio de expresión o como una forma de sensibilizarse con el mundo que nos rodea o con nosotros mismos sino como simple pasatiempo.

Irónicamente los alumnos y los padres de familia consideran estas clases como una pérdida de tiempo o como una carga en la cual sólo cubren el requisito sin llevarse nada que pudiera llegar a trascender. Para sustentar lo anterior realizamos una encuesta de control bajo, reducido a personas adultas (de treinta a cuarenta años de edad aproximadamente) ninguna recuerda haber cursado en la escuela primaria una clase de educación artística ni mucho menos tener un recuerdo grato de las mismas.

Por todo lo anterior, consideramos que las clases de manualidades o actividades tecnológicas impartidas a nivel primaria no cumplen con su objetivo.

Ahora bien, en relación a la educación secundaria, debe decirse que tanto en escuelas públicas como privadas, se realizan actividades artísticas, concretamente clases de música, las cuales son, al parecer, aceptadas por la mayoría de los alumnos, constituyendo éste el primer encuentro con el arte. Es un gran avance que hoy en día se cuente con clases de música, sin embargo, éstas no son de la calidad ni del nivel adecuado, como para considerarlas didácticas a nivel artístico, pues dentro de los niveles de conocimiento de la música, ésta sólo es vista a nivel popular, sin profundizar en otro nivel que se pudiera considerar como un verdadero nivel artístico<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Consideramos que es un avance importante en la educación que se imparta una actividad artística dentro del plan de estudios en la escuela secundaria, pues poco a poco se logran los cambios, pero tampoco debe soslayarse que no existe punto de comparación entre el nivel artístico de otros países que se caracterizan por una sólida educación.

En términos generales podemos observar que es precaria la enseñanza artística a nivel escolar (clases de música) si tomamos en consideración la diversidad de expresiones artísticas existentes en el mundo. Lo anterior es así, porque no ha existido interés en hacer parte de la educación general de todo individuo la educación artística, a través de la enseñanza básica y media -por ser impartida en las edades de formación mas significativas- que el alumno se familiarice con las diversas actividades artísticas, aprenda a apreciar el arte como un diferente medio de expresión, y conozca y valore al arte como un modo de vida que ciertamente le puede brindar a cualquier persona un futuro digno, que llenará sus necesidades como ser humano y profesionista.

En síntesis, en la actualidad hay cierta diversidad de grupos interesados en bailar y dar a conocer su trabajo en los contados espacios a los que cada uno puede acceder. Sin embargo, la enseñanza de danza sigue siendo una actividad para privilegiados, pues por un lado poca gente tiene el conocimiento de ella en sí, y por otro lado son insuficientes los lugares donde se imparte la misma.

### 6.3 RÉGIMEN FISCAL DE LA DANZA.

Como se ha puesto de manifiesto en los párrafos anteriores, el régimen fiscal de la danza se caracteriza entre otras cosas por ser objeto del pago del impuesto al valor agregado, a pesar de ser una actividad que está directamente relacionada con la enseñanza, concretamente paga una

tasa del 15% por la prestación del servicio, de igual forma, los particulares que se dedican a la enseñanza de la danza en México son sujetos al pago del Impuesto Sobre la Renta aún y cuando tal actividad sea considerada, en su caso, dentro del régimen de pequeños contribuyentes, motivo por el cual consideramos que el régimen en comento no es el adecuado para difundir ni promover dicha actividad artística, pues no cuenta con ninguna clase de estímulo fiscal, figura jurídica ésta última que a nuestro juicio sería instrumento si no definitivo si fundamental para conseguir el desarrollo de la danza en nuestro país.

Ciertamente, la enseñanza de la danza no ha crecido lo suficiente para volverse una actividad accesible para todo tipo de público. Varias son las causas, una de las principales razones, como expusimos en el párrafo anterior es la falta de estímulos fiscales, además, es una actividad cultural que aún no ha sido suficientemente difundida. En este sentido, cabe mencionar que en el Distrito Federal - siendo la entidad del país, mas rica en cuanto a cultura y diversidad de expresiones artísticas- existen contados grupos de danza, de los cuales no todos cuentan con la suficiente publicidad para que gente de cualquier nivel cultural, conozca y comprenda a la danza como un medio de expresión artística. Si esto es así, es obvio que en resto de la República es nula la difusión de danza; y como consecuencia de la falta de noción por parte del pueblo en general, es mucho menos difundida la posibilidad de aprendizaje de cualquier persona.

Otra razón de peso, de la falta de interés en la instrucción de la danza, es que nuestro gobierno, en sus tres niveles, Federal, Estatal y Municipal, no ha reparado en la educación artística de sus gobernados. Es cierto que existen instituciones públicas que llegan a impartir actividades

deportivas, manuales y en algunos casos artísticas, que frecuentemente llegan a ser música y pintura y en escasas ocasiones danza. El ingreso a las mencionadas instituciones públicas, como puede ser el Instituto del Seguro Social, la Universidad Nacional Autónoma de México, o alguna Delegación o Municipio del Distrito Federal y del Estado de México, respectivamente, es limitado, ya que habrá que cubrir ciertas requisitos que no todos cumplen.

Por su parte, los particulares interesados en la enseñanza de la danza son contados y regularmente sus servicios son costosos, es decir, de difícil acceso económico, por lo que su alumnado siempre pertenece a un grupo reducido de gente, lo que también lo hace de un ingreso muy limitado, además, cabe señalar que si bien son pocos los centros de enseñanza de danza, tanto a nivel público como privado, no todos ellos son de un nivel o calidad aceptables, y en su mayoría no tienen calidad. Lo anterior es así, ya que los maestros carecen de una adecuada educación artística como para a su vez, poder transmitir las bases de la danza y lo mínimo requerido para su enseñanza; pero todo lo apuntado no es sino un resultado de la misma carencia de buena enseñanza de danza, a la que nos venimos refiriendo desde un principio<sup>44</sup>.

En consecuencia, es necesario enfocarse a la enseñanza de arte de modo lateral o complementario, es decir, de una manera especializada o específica en cada una de las diversas expresiones del arte, esto es, clases de música, pintura, literatura, danza, etcétera.

---

<sup>44</sup> Las escuelas privadas no escapan a la problemática de la baja calidad de las clases, pues aún teniendo pocos alumnos y varios niveles, la calidad de las clases no está sujeta a ningún reglamento a nivel nacional que garantice su buena calidad

Existen algunas instituciones de carácter público, tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social (I.M.S.S.), el Instituto de Seguridad para los Trabajadores al Servicio del Estado (I.S.S.S.T.E.), o algunas delegaciones o municipios que se ocupan de dar clases artísticas, pero nos encontramos con dos grandes problemas que a saber son:

1. El número de alumnos aspirantes a pertenecer a tales grupos son reducidos ya que deben cumplir con determinados requisitos o deben pertenecer a ciertos grupos o afiliaciones, lo que hace su acceso muy limitado, y por lo tanto no pueda ser cubierta la gran demanda existente.

2. Es cierto que las diversas instituciones se han preocupado por instruir a gente a nivel artístico, pero también es cierto que esta instrucción aún no ha llegado a tener un buen nivel o una buena calidad que sean suficientes como para considerarse una preparación o una iniciación seria al mundo del arte. Consideramos que esta insuficiencia o deficiencia en la enseñanza existe a nivel tanto de las instituciones públicas como a nivel de las escuelas privadas; lo anterior sucede al igual que en las escuelas de educación primaria y secundaria en relación con sus clases artísticas, las escuelas privadas ponen más atención en la calidad de sus clases que las escuelas públicas. Ejemplo de ello, es que en las clases de danza clásica, impartidas por el Municipio de Naucalpan, Estado de México, específicamente en el parque Naucalli, tienen un sólo nivel para todos los alumnos y el maestro no debe cumplir con algún requisito en especial para poder sustentarse como tal y por lo tanto su técnica no es específica. En tanto que a nivel particular en las clases de danza clásica se tiene una diversidad de niveles de acuerdo a las necesidades de cada alumno, los grupos son de doce personas máximo, y a los maestros se les exige un

nivel de preparación mínimo, lo que implica mayor atención y mejor nivel de clases que el impartido por instituciones públicas.

El Instituto Nacional de Bellas Artes, dependiente de la Secretaría de Educación Pública, específicamente la Dirección de Asuntos Académicos, se encarga de llevar un registro de las academias o escuelas que imparten clases de danza, a quienes acrediten tener la preparación para impartirlas. Al margen de lo anterior es importante señalar que la mayor parte de las escuelas de danza no cumplen con los requisitos que se exigen para obtener el registro de mérito, ya que la planta docente no es calificada, ni el plan de estudios no es el adecuado, entre otros, motivo por el cual debe existir un control por parte del Estado a través del cual se autorice única y exclusivamente a quienes cumplan con los requisitos establecidos por el I.N.B.A., para impartir las clases. Incluso aplicar multas a aquellos que realicen estas actividades artísticas, sin estar aptos para tal efecto.

#### **6.4 PROPUESTA DE ESTÍMULO FISCAL A LA ENSEÑANZA DE DANZA.**

De los capítulos que anteceden, podemos concluir que los problemas a los que nos enfrentamos en la educación artística, en especial de la danza en México, son la falta de comprensión de la expresión artística de la danza, la carencia de su difusión, la falta de espacios que puedan cubrir la demanda requerida por la sociedad –por parte del gobierno a nivel federal, estatal y municipal por una parte, y por otra de las escuelas privadas- la falta de regulación administrativa a las escuelas privadas para controlar la calidad de su enseñanza.

Para proponer soluciones a los problemas señalados, hemos considerado fundamental hacer uso de nuestro derecho, pues si éste es un hecho social, producto de la cultura y por lo tanto está sujeto a la historia y a la política, resulta evidente su relación con la educación cultural; ya que no olvidemos que "El derecho es un sistema normativo de regulación de la conducta social producido y garantizado coactivamente por el poder político de una autoridad soberana que facilita y asegura la convivencia o cooperación social, y cuya validez (obligatoriedad) está condicionada por los valores jurídicos y éticos de los cuales es generador y portador, respectivamente en un momento y lugar histórico determinado."<sup>45</sup> Por lo anterior, podemos considerar que el derecho, en su rama administrativa de la actividad financiera del Estado, concretamente la política fiscal, es una herramienta esencial para dirigir y fomentar actividades imprescindibles como es la educación; sin dejar de advertir, que parte integrante de la educación, es la educación artística, por lo que resulta indispensable hacer uso de las herramientas que nos brinda nuestro derecho, para coadyuvar al desarrollo del bienestar social.

Para dar solución al conjunto de situaciones anteriormente señaladas, proponemos que en las escuelas federales a nivel primaria y secundaria, sea obligatorio cursar un taller artístico que se imparta en los tres últimos años de primaria y durante los tres años de secundaria, esto es, clases de música, de pintura, de escultura, de cine, y de danza, que realmente cumplan con el objetivo de acercar al alumno al conocimiento del arte.

---

<sup>45</sup> L. Hart, Razón y Derecho, Ed. Civitas, España, Madrid.

Proponemos que las delegaciones y municipios tengan un reglamento cuyas normas determinen las bases para poder impartir clases artísticas de calidad y prevean consecuencias jurídicas que motiven el comportamiento de sus destinatarios, de tal manera que paulatinamente, se conforme un control de calidad no sólo dentro de las instituciones, sino fundamentalmente de los encargados de la enseñanza de la danza. Así, con la existencia de un reglamento, se regula la forma y el fondo de los programas seguidos por cada una de las instituciones o departamentos que imparten clases de danza, lo que como ya pusimos de manifiesto no acontece actualmente.

Por otro lado, con el fin de abrir espacios para la ejecución de la danza, se propone que las escuelas particulares de danza que cumplan con el requisito de establecer un programa de becas, sean exentas del pago al impuesto al valor agregado correspondiente; concretamente sugerimos que se beque al 5% de los alumnos que integren la plantilla de la escuela, por supuesto a aquellos que por su situación económica, sus notorias aptitudes y su interés por el aprendizaje de la danza merezcan la gratuidad de la enseñanza de la disciplina de mérito.

Ahora bien, consideramos que lo antes expuesto no se podría llevar a cabo de manera exitosa con el actual régimen fiscal, pues el pago del 15 % del impuesto al valor agregado con que se grava dicha actividad desalienta a quienes tienen interés de incursionar en una actividad de esa naturaleza, dado que no podemos soslayar que en primera instancia tiene que verse como un negocio, de modo que no es atractivo invertir en un servicio que no va a retribuir ganancias, pues si tomamos en consideración que la escuela de danza iniciaría con pocos alumnos precisamente por la falta de

difusión a la que hemos hecho alusión con anterioridad, y si a eso le aunamos el pago de impuesto, este último es un factor que a nuestro parecer desmotivaría cualquier intención de iniciar un negocio de esa naturaleza.

En virtud de lo anterior, es necesaria una reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de la cual se adicione en la parte conducente una excepción del pago del impuesto de referencia.

En efecto, en el capítulo III relativo a la prestación de servicios, específicamente el artículo 15, fracción IV de la Ley de mérito, prevé la exención del pago del impuesto a los servicios de enseñanza que presta la federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

Es importante destacar que en el presente capítulo, apartado 6.1, y 6.2, se puso de manifiesto que la enseñanza de la danza queda comprendida conceptualmente dentro de la enseñanza en general, por ello, estimamos prudente señalar en la propia ley del IVA, dentro del apartado de la enseñanza en general, la situación particular que guarda la enseñanza de la danza. (artículo 15, fracción IV)

Así, proponemos que al texto del artículo de referencia se añada un último párrafo que establezca lo siguiente:

"Asimismo, los de enseñanza de danza que presten los particulares, que cuentan con el registro y autorización judicial expedido por el Instituto Nacional de Bellas Artes, y que acrediten cumplir con el programa de alumnos becados."

Al margen de lo anterior, es importante señalar, que la política fiscal del presente sexenio contraría la propuesta que aquí se expone, dado que existe actualmente una iniciativa presidencial cuya esencia se resume en la desaparición de gran parte de las exenciones fiscales, lo que ha motivado una fuerte discusión en torno a ello, es decir, opiniones en contra y a favor, nosotros sostenemos que los estímulos fiscales inciden directamente en el fomento a la danza en nuestro país, actividad artística que de no desarrollarse, ocasionará más disparidad entre el avance tecnológico y la cultura, lo que se traduce a la larga en un desarrollo integral (económico, cultural, social, etcétera) lento.

## CONCLUSIONES

1.- El Derecho Financiero se ocupa fundamentalmente de los tres momentos de la actividad financiera que a saber son: la obtención, el manejo y el gasto de los recursos del Estado, sin embargo, la presente investigación se basa en el primer rubro, es decir, en la recaudación de los recursos financieros, lo que constituye la materia del Derecho Fiscal.

2.- El Derecho Fiscal conceptualizado como el conjunto de normas jurídicas relativas al primer momento de la actividad financiera, es decir a la obtención de los recursos del Estado, que tienen por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados en su carácter de contribuyentes.

3.- Para la recaudación de ingresos necesariamente debe existir una Política Fiscal, la cual se entiende como el manejo que da el gobierno a su programa de gastos, impuestos y deuda con el objeto de influir en el nivel y estructura de la producción, el ingreso y la ocupación nacionales, además, establece las características generales de las contribuciones en función de los gastos económicos y psicológicos, es decir, determina si el grueso del gasto público lo deben soportar las contribuciones, qué contribuciones y en que porcentaje cada una de ellas y los efectos que sobre la economía generan.

4.- La actual política fiscal en México no alienta el desarrollo de las artes, concretamente de la danza.

5.- Los estímulos fiscales deberían incidir directamente en el fomento de la danza, entre otras actividades artísticas, en nuestro país.

6.- Las exenciones tributarias constituyen un instrumento que la administración moderna puede utilizar para lograr objetivos extrafiscales, desgravando las actividades culturales para impulsarlas, verbigracia la danza.

8.- Aún y cuando las exenciones son idóneas para el impulso y desarrollo de ciertas actividades, en el caso específico y por las características particulares del Impuesto al Valor Agregado, el estímulo fiscal indicado para fomentar y promover la danza, es la aplicación de la tasa 0%.

9.- Se deber reformar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente la fracción IV del artículo 15, del Capítulo II que se refiere a la prestación de servicios, para quedar de la siguiente manera:

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

I.- (...)

II.- (...)

III.- (...)

IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como en los servicios educativos a nivel preescolar.

En los casos de enseñanza de danza, es aplicable lo dispuesto por el artículo 2-A, fracción II, inciso h), de la presente ley.

**ARTÍCULO 2-A.-** El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- (...)

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

(...)

g) Los de enseñanza de danza que presten los particulares, que cuenten con el registro y autorización expedido por el Instituto Nacional de Bellas Artes, y que acrediten cumplir con el programa de alumnos becados.

## **BIBLIOGRAFIA**

- Arrijoa Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 1997.
- Ataliba Geraldo, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Sao Paulo, 1975.
- Berliri, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- Bielsa Rafael, *Derecho Fiscal*, Ed. De Palma, Buenos Aries, 1952.
- De la Garza Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, 1986.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Limusa, 1996.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, *Los Estímulos Fiscales*, Memoria del 1er. Seminario de Derecho Fiscal, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 1979.
- Faya Viesca Jacinto, *Finanzas Públicas*, Ed. Porrúa, 1996.
- Flores Zavala Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, 1981.

- Giuliani Fonrouge Carlos M. *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1970.
- M. De Navarrete Ifigenia. *Política Fiscal de México*. Ed. U.N.A.M, 1964.
- Mabarak Cerecedo Doricela, *Derecho Financiero Público*, Ed. Mc, Graw Hill, 1995.
- Margain Manautou Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Ed. Porrúa, 1994.
- Margain Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Porrúa, 1996.
- Margain Manautou Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, Ed. Porrúa, 1998.
- Robles Díaz Rafael, *Política de Estímulos Fiscales, Aspectos Jurídicos de la Planeación en México*, Secretaría de Programación y Presupuesto, Ed. Porrúa, 1981.
- Jarach Dino, *El Hecho Imponible*, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943.
- Sainz de Bujanda Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967.

- Salinas Arrámbide Pedro, *La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos.
- Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, 1994.
- De Miguel Raimundo y el Márquez de Morante, *Nuevo Diccionario Latino Español Etimológico*.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Ed. Porrúa, 1994
- Plascencia Rodríguez José Francisco, *Análisis y Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Ed. Themis, 1997.
- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.
- *Código Fiscal de la Federación*.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado*.