

La exención tributaria

*Guadalupe Lorena Isidoro Cuevas**

En el presente documento analizaremos los fundamentos jurídicos actuales de la exención tributaria, no sin antes reflexionar en torno a algunas nociones hechas por diversos juristas sobre la exención, para que al final, podamos elaborar una noción propia al respecto. Expondremos también los fundamentos jurídicos tanto nacionales como internacionales que rigen la figura que nos ocupa, así como los métodos de interpretación y los presupuestos y políticas de hecho exento.

This paper will analyze the current legal basis for the tax exemption, but first will reflect on some notions made by different jurists on the exemption, so that, in the end everyone can develop their own concept in this regard. Also will present the national and international legal basis that rule the figure of the exemption, and the methods of interpretation, budgets and policies of exempt fact.

SUMARIO: Introducción / I. Nociones acerca de la exención tributaria / II. Fundamentos jurídicos / III. Métodos de interpretación aplicables / IV. Presupuestos y políticas de hecho exento / V. Conclusiones / Fuentes de consulta

* Lic. en Derecho, por la UAM-A. y Ayudante del Departamento de Derecho.

Introducción

La figura de la exención tributaria tiene gran importancia en el ordenamiento jurídico mexicano y en la política fiscal, económica y social de nuestro país, pues además de ser un instrumento jurídico, cuyo objeto es, principalmente, generar equidad donde no la haya, es útil como instrumento para incentivar ciertas áreas de la economía, evitar problemas que propicien el decremento en la recaudación de impuestos, así como el perjuicio en los contribuyentes cuyos ingresos o residencia se localizan en diversos países. De igual manera, esta figura es primordial en las relaciones que México tiene con el resto del mundo, pues la exención también es un instrumento del que se vale el derecho internacional para crear y preservar las relaciones entre los Estados, fundando la figura que es objeto de nuestro estudio, en el principio de reciprocidad.

No obstante lo anterior, el estudio de las exenciones tributarias ha sido escaso dentro de la doctrina, y es un tema poco estudiado en comparación con otros temas en su materia, pero lo que resulta más grave es que también es poco regulado dentro del derecho mexicano.

Por los motivos expuestos, resulta imprescindible conocer la ubicación de las exenciones fiscales dentro del ordenamiento jurídico mexicano vigente, por lo que se pretende, en el presente trabajo, analizar la institución de la exención tributaria y su ubicación actual en el derecho mexicano.

I. Nociones acerca de la exención tributaria

Diversos juristas, teóricos y tratadistas del derecho, en específico de la materia fiscal y tributaria, así como el Poder Judicial de la Federación, a través de sus tesis aisladas o jurisprudencias, han establecido diversas nociones acerca de las exenciones, algunas de ellas se abordan a continuación:

Para Pedro Salinas Arrambide, la exención tributaria:

[...] desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica, conectada íntimamente con el hecho imponible e inspirada y ajustada con los principios jurídicos que conforman el ordenamiento jurídico, la cual provoca un efecto jurídico concreto: el sometimiento a un régimen jurídico que se caracteriza por el no nacimiento o, el nacimiento en forma reducida de la obligación tributaria material.¹

Francisco Gómez Ponce y Rodolfo Ponce Castillo señalan que:

¹ Pedro Salinas Arrambide, *La exención en la teoría general de derecho tributario*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1993, p. 163.

[...] la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de seguridad, conveniencia o política económica. Para no contravenir lo dispuesto por el artículo 28 constitucional en el sentido de prohibir las exenciones, permanentes y definitivas, o en favor de personas determinadas, deben cumplir los requisitos de ser abstractas, generales e impersonales.²

Para Washington Lanziano esta figura consiste en lo siguiente:

La exención tributaria, es la situación jurídica de origen constitucional o legal, en que se encuentra un grupo de sujetos, que hace que aún (sic) dándose respecto de ellos los supuestos fácticos que harían nacer la relación tributaria, los mismos no les sean imputables, no naciendo en consecuencia la misma [...].³

Para Narciso Sánchez Gómez, la exención:

[...] se trata de todos aquellos supuestos previstos por la norma fiscal que quedan liberados de la obligación contributiva por razones sociales, económicas y políticas, sobre todo, tienden a proteger a las personas de bajos ingresos, en dinero o en especie, o que carecen de ellos, también llevan como finalidad impulsar actividades agrícolas, ganaderas, artesanales, industriales, prestación de servicios de diversa índole a la colectividad, o cuando se trate de bienes del Estado destinados a un servicio, público, al uso común de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios [...].⁴

Este autor, al final indica que realmente se refieren a una excepción a la regla general de causación de una prestación fiscal, y deben instituirse en la legislación tributaria para alcanzar la justicia y equidad entre la población.

En su exposición, Sánchez Gómez cita a dos autores, el primero de ellos, Giuliani Fonrouge, quien indica que en Brasil la exención es una situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial, esto es, que por razones de la capacidad económica del contribuyente, el legislador establece la no exigibilidad de la deuda fiscal.

El segundo autor es Ernesto Flores Zavala, quien define la exención como un privilegio, es decir, una ganancia o prerrogativa que se concede a una persona li-

² Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Castillo Ponce, *Derecho fiscal*, 2ª ed., México, Banca y Comercio, 1997, p. 96.

³ Washington Lanziano, *Teoría general de la exención tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1979, p. 13.

⁴ Narciso Sánchez Gómez, *Derecho fiscal mexicano*, México, Porrúa, 2008, p. 372.

berándola de una obligación al conceder una exención de impuestos, significa dispensar el cumplimiento de la obligación de pagarlos. Este autor también menciona que, en las exenciones, la capacidad contributiva es de suma importancia, pues si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene (por no tener capacidad para contribuir al gasto público), por lo cual considera que la exención que otorga la ley no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Estado de la inexistencia de la obligación de pagar impuestos y, por lo mismo, no es contraria al artículo 28 constitucional.

Ahora bien, por su parte Margain Manatou señala que “[...] la exención en el pago de los tributos o contribuciones se define como aquella figura jurídico tributaria por virtud de la cual se elimina de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica”.⁵

El tratadista Fernando Pérez Royo señala que la exención “[...] tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria”.⁶

El destacado jurista mexicano Sergio Francisco de la Garza apunta que:

[...] la exención no es una simple liberación total o parcial de la obligación tributaria, pues ese concepto lo haría confundible con la bonificación y con la remisión o condonación [...]. Por consecuencia, los elementos de la exención son tres: a) la hipótesis legal que lo ampara; b) el impuesto para que nazca la obligación; y c) la liberación de la deuda como consecuencia del hecho impeditivo.⁷

La Suprema Corte de Justicia de la Nación también se ha pronunciado respecto de las exenciones tributarias, señalando que “[...] la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica [...]”.⁸

En una tesis aislada, emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito se indica que:

⁵ Emilio Margain Manatou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 4ª ed., México, UASLP, 1997, p. 315.

⁶ Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*. Parte General, 19ª ed., Madrid, Civitas, 2009, p. 132.

⁷ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 20ª ed., México, Porrúa, 2008, p. 447.

⁸ Registro 186581. Novena Época. Pleno de la SCJN. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI. Julio de 2002. Materia Constitucional. Tesis P./J. 31/2002. Pág. 998. Rubro EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La exención de un gravamen es aquella figura jurídica tributaria por virtud de la cual, conservándose los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, objeto, cuota, tasa o tarifa) se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o sujetos imponibles, por razones de equidad, conveniencia o política económica.⁹

En otra tesis aislada emitida por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, se establece que:

La exención es una técnica impositiva que sin alterar los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, base, cuota, tasa o tarifa), aminora o libera la obligación de pago nacida, por razones de equidad o política económica, a determinadas personas o respecto de ciertos hechos, para ajustar el tributo a la realidad económica o social actual, al tenor de una valoración particularizada de los principios de justicia tributaria.¹⁰

Analizando los criterios citados sobre las exenciones, me permito hacer algunos comentarios al respecto empezando por algunos puntos en los que difiero, como sucede con los conceptos de Salinas Arrambide y Lanziano, puesto que la exención no evita que nazca la obligación del pago de un impuesto, sino que la obligación efectivamente nace al colocarse el sujeto en algún supuesto de hecho imponible previsto en una norma y, posteriormente, mediante otra norma del mismo nivel se quita o se releva del cumplimiento de dicha obligación al sujeto. De esta manera, “[...] la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero”.¹¹

Siguiendo con estos comentarios, también estoy en desacuerdo con el término que le da Fonrouge a la exención pues la confunde con la figura de la dispensa. Difiero también con Flores Zavala, en tanto que la exención no constituye un privilegio, pues de ser así consagraría tratamientos diferenciales generando los privilegios prohibidos por el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y aun cuando las exenciones sean de tipo subjetivo, están sustentadas, ya sea en razones de capacidad contributiva o de política económica.

⁹ Registro 231902. Octava Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Semanario Judicial de la Federación I. Segunda Parte-2. Enero a Junio de 1988. Materia Administrativa. Pág. 753. Rubro UNIVERSIDAD AUTÓNOMA METROPOLITANA, NATURALEZA FISCAL DE LA. EXENCIÓN DE IMPUESTOS Y RÉGIMEN DE NO SUJECIÓN A RELACIÓN TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.

¹⁰ Registro 163340. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXXII. Diciembre de 2010. Materia Administrativa. Tesis I.15o.A.157 A. Pág. 1764. Rubro EXENCIÓN TRIBUTARIA. SU DIFERENCIA CON LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.

¹¹ Registro 216969. Octava Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XI. Marzo de 1993. Materia Administrativa. Tesis. Pág. 280. Rubro EXENCIÓN DE IMPUESTOS O DERECHOS, ES UNA SITUACIÓN JURÍDICAMENTE DIFERENTE AL RÉGIMEN FISCAL DE NO SUJECIÓN.

De ahí pues, me adhiero a lo que expresa Benvenuto Griziotti citado por Lanziano:

Hay una profunda diferencia entre exenciones y privilegios. La exención se motiva y justifica o en el reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir [...]. Los privilegios en cambio, se fundamentan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva.¹²

Si bien, la realidad en la que vivimos puede prestarse y dar lugar materialmente a esta confusión, analizando de forma pura la figura que nos ocupa, no es posible confundir estos dos términos.

También, derivado del estudio de lo que estos autores comentan, vemos que hay ciertas constantes en las definiciones de cada uno, toda vez que coinciden en que la exención deriva de una relación jurídico-tributaria, es una figura jurídico-tributaria autónoma, constituye una excepción a la regla general de causación, normalmente las razones por las que se otorga son por política económica y por falta de capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo destinatario, se dirige a un grupo de sujetos identificables bajo ciertos criterios, atiende a ciertos principios constitucionales tributarios específicos y en esencia debe estar prevista en una la ley.

Así, estamos en posibilidad de aportar nuestra propia noción sobre la figura que estudiamos, para lo cual tomaremos como base la penúltima tesis aislada a la que nos referimos, pues a mi parecer es la que mejor define a esta figura. De esta manera, me permito señalar que la exención es una figura jurídico tributaria establecida en una norma con jerarquía de ley —o superior— mediante la cual se libera o se reduce la obligación de pago de un impuesto, previamente establecida, atendiendo a razones de equidad y/o política —principalmente económica—, dirigida a cierto grupo de personas que encuadren en el supuesto de hecho exento y al tenor de una valoración particularizada de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria.

Hago referencia en que debe estar establecida en una norma con jerarquía de ley o superior porque las exenciones no sólo las encontramos en leyes nacionales, sino que también, esta figura está contemplada en múltiples ordenamientos de carácter internacional, como son los tratados en los que México ha sido parte, en donde debemos tener presentes los artículos 1º y 133¹³ constitucionales que redundan en el control difuso de convencionalidad y en el principio *pro homine*.

¹² Citado en Washington Lanziano, *op. cit.*, p. 48. (Benvenuto Griziotti, *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, trad. E.B. Mata, Madrid, Reus, 1935, p 135).

¹³ **Artículo 1o.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia [...].

Así, aunque el artículo 133, ponga en el mismo nivel a las leyes que emita el Congreso de la Unión, a los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado, debemos tener presente que el artículo 1º. excluye dentro de su contenido a las leyes, colocando a los tratados internacionales en el mismo nivel que la propia Constitución, siempre que versen sobre derechos humanos o bien sobre las garantías para la protección de éstos. Por tanto, si en un tratado internacional suscrito por México se establece una exención tributaria, es tanto o más válida que una establecida en una ley nacional. Ejemplo de este tipo de exenciones lo encontramos en la Convención de Viena Sobre Relaciones Diplomáticas, en cuyo contenido se establecen exenciones de impuestos aplicables en el ámbito internacional a los países que están adheridos a ésta. De ahí entonces me atrevo a afirmar que las exenciones no sólo se establecen en la ley como lo aseguran varios de los autores en cita.

II. Fundamentos jurídicos

El derecho constitucional tributario, legitima y regula su poder a través de normas dirigidas a los gobernados para encaminar parte de sus ingresos al gasto público.¹⁴ Así, el legislador tiene una amplia facultad para crear normas que establezcan tributos, pero también pueden estas mismas normas establecer reducciones de tasas, bonificaciones, remisiones y condonaciones, entre otras figuras, en donde por supuesto, encontramos la exención tributaria. De esta manera, la facultad de exentar es una manifestación positiva del poder tributario que también está sometida a los principios y reglas que establezca la Constitución.

De esta manera, la facultad de exentar es una manifestación positiva del poder tributario que también está sometida a los principios y reglas que establezca la Constitución.

Para efectos de este artículo, haremos una clasificación de los fundamentos jurídicos que en la actualidad tienen las exenciones de impuestos, dividiéndolos en constitucionales y de derecho internacional.

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

¹⁴ “[...] el gasto público se conceptúa como el conjunto de erogaciones generalmente en dinero, que realizan tanto los órganos del Estado, como las demás entidades públicas, que incide sobre las finanzas estatales, y que tiene por objeto la satisfacción de los objetivos y metas que el Estado se propone para un ejercicio fiscal determinado.” Citado en Doricela Mabarak Cerecedo, *Derecho financiero público*, México, Mc Graw-Hill, 1995, p. 21.

II.1. De derecho constitucional

Como primer fundamento tenemos el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, en donde se establece la obligación a los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Tomamos esta disposición como primer fundamento porque considero que es una de las bases para que puedan establecerse las exenciones, ya que si en algún momento una norma prevé una contribución y ésta resulta ser inequitativa o afecta a determinado grupo de personas puede entonces el legislador crear otra norma que exente del pago de dicha obligación. Por lo que se puede afirmar que: “[...] quien tiene el poder de gravar tiene el poder de no gravar, de gravar de diversa manera y de desgravar, ejercitando el poder tributario con las facultades correspondientes, entre las cuales está la de no sujetar, exentar, así como dispensar en todo o en parte del pago de las obligaciones debidas”.¹⁵

Como primer fundamento tenemos el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, en donde se establece la obligación a los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

En este orden de ideas, Gregorio Rodríguez Mejía, citando a Flores Zavala, nos indica que con la expresión “proporcional y equitativa” del artículo 31, fracción IV, lo que se busca es la justicia en los impuestos, y para que esta justicia pueda darse se requiere, entre otros, del principio de generalidad, mismo que también es aplicable a las normas de exención

Una tesis emitida por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, respecto de este fundamento señala que la exención tributaria es una:

Medida fiscal que tiene su génesis en la propia obligación de contribuir para sufragar los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en tanto que de este deber no se desprende una regla general u omnímoda que imponga el sometimiento a contribuir con la misma intensidad a todas las manifestaciones de capacidad contributiva, sino por el contrario, de la citada porción normativa deriva una orden de validez negativa o principio general de signo contrario, que obliga al legislador tributario a diferenciar todas esas manifestaciones al tenor de sus características cualitativas o cuantitativas, a efecto de verificar si pueden ser gravadas o en qué medida pueden serlo. En esa tesitura, es patente que *las normas de exención y las normas configuradoras de los tributos tienen el mismo fundamento en el citado precepto constitucional, pues la exención delimita la mecánica interna que inspira un determinado tributo, no para*

¹⁵ Pedro Salinas Arrambide, *op. cit.*, pp. 49 y 50.

*contradecirla, sino para adaptarla a la razón que inspira el sistema tributario en su conjunto, es decir, ajustarla a la realidad económica imperante y a la diversidad de capacidades que merecen cierta distinción, incluso, en una misma categoría de contribuyentes.*¹⁶

Adquiere particular relevancia en materia impositiva la restricción que tiene el legislador para crear exenciones, la cual se encuentra establecida en el artículo 28 constitucional, primer párrafo, por lo que éste será nuestro segundo fundamento. Este artículo es un tanto extenso, pero sólo haré mención de los párrafos primero y segundo por ser los que nos interesan y que a la letra establecen lo siguiente:

Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos *quedan prohibidos* los monopolios, las (sic DOF 03-02-1983) prácticas monopólicas, los estancos y *las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes*. El mismo tratamiento se dará a las (sic DOF 03-02-1983) prohibiciones a título de protección a la industria.

En consecuencia, la ley castigará severamente, y las autoridades perseguirán con eficacia, toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tenga por objeto obtener el alza de los precios; *todo acuerdo*, procedimiento o combinación de los productores, industriales, comerciantes o empresarios de servicios, que de cualquier manera hagan, *para evitar la libre competencia o la competencia entre sí* o para obligar a los consumidores a pagar precios exagerados y, en general, *todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social* [...].

Un dato importante que debemos tener presente al estudiar este fundamento es que el legislador en realidad no prohibió las exenciones sino lo que prohibió es lo que se encuentra en el segundo párrafo que citamos y que hicimos énfasis en algunas frases que se refieren a cualquier actividad que constituya un privilegio en favor de unos y en perjuicio de otros.

Lo consideramos de esa manera pues, como hemos visto, las exenciones no constituyen ningún tipo de ventaja para cierto grupo social, puesto que su objetivo es generar equidad donde no la haya, tratándose de contribuciones. Al respecto, localizamos un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala lo siguiente:

Además, interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se llega a la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos, respecto de la exención de impues-

¹⁶ Registro 163472. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXXII. Noviembre de 2010, Materia Administrativa. Tesis: I.15o.A.155 A. p. 1444, rubro EXENCIÓN TRIBUTARIA. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL..

tos, deben entenderse en que esto se prohíba cuando tiende a favorecer intereses de determinada persona o grupos de personas, y no cuando la exención de impuestos se concede tomando en consideración situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías de sujetos.¹⁷

Así, efectivamente, como nos lo señala también De la Cueva, al establecerse exenciones de carácter general que no tienen como destinatario beneficiario a una persona física o moral en particular, sino que se aplican y benefician a todos los sujetos colocados en el mismo supuesto legal, considerados de manera general, abstracta e impersonal, no se viola disposición constitucional alguna, así como tampoco el principio de igualdad tributaria.

A manera de tercer fundamento constitucional, me permito nuevamente citar una jurisprudencia que nuestro máximo órgano de justicia emitió respecto de las exenciones y que engloba varios preceptos constitucionales de los cuales podemos deducir que las exenciones deben estar establecidas, esencialmente, en una ley emitida por el Poder Legislativo.

De los artículos 31, fracción IV, 49, 50, 70 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales; este principio de reserva de ley se expresa también en el artículo 28, párrafo primero, constitucional, en cuanto señala que están prohibidas las exenciones “en los términos y condiciones que fijan las leyes”. Por tanto, si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material.¹⁸

De este criterio se desprende otro de los fundamentos constitucionales de las exenciones que es el principio de reserva de ley, pues uno de los requisitos esenciales de esta figura es que esté establecida en una ley, por lo cual corresponde su determinación al Poder Legislativo, aunque en realidad y como lo hemos mencionado, las exenciones no sólo se establecen en ley.

¹⁷ Registro 233068. Séptima Época. Pleno de la SCJN. Semanario Judicial de la Federación, LXVI Primera Parte. P. 40. Tesis aislada. Materia Administrativa. Rubro IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS (LEY DE INGRESOS Y LEY DE CATASTRO DEL ESTADO DE NUEVO LEON).

¹⁸ Registro 186581, *loc. cit.*, nota 8.

Dos aspectos que podemos señalar respecto de este principio son, primeramente, los fundamentos legales actuales, que, entre otros, son los que prevé la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

A partir del 1o de enero del 2014 entro en vigor la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta y por tanto cambian los fundamentos para quedar como siguen: artículos 93, con sus 29 fracciones; 153, párrafo sexto; 154, fracción I; 155, fracción I; 163, párrafo décimo quinto; entre otros.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado las disposiciones que establecen exenciones son los artículos 9º con sus nueve fracciones, 15 con sus 16 fracciones, 20 incluidas sus cinco fracciones, y el artículo 25 con sus ocho fracciones.

El segundo aspecto que agregamos a este tercer fundamento es el artículo 131 constitucional, párrafo segundo, que a *grosso modo* prevé que el Ejecutivo Federal puede ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación que emita el propio Congreso de la Unión. Sin embargo, a pesar de que contempla los términos indicados, la facultad de crear exenciones es exclusiva del Congreso de la Unión mediante una ley, pues no puede darse una exención por acuerdos o reglamentos del Ejecutivo Federal, ya que la misma legislación establece que el Presidente para lo que está facultado es para eximir del pago de impuestos por determinado tiempo y circunstancia, de esta misma forma lo considera la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer una jurisprudencia que indica que:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer, mediante la expedición de leyes, las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto público, y acorde con el artículo 89, fracción I, del mismo Ordenamiento Fundamental, es obligación del Poder Ejecutivo Federal recaudar tales contribuciones en acatamiento a dichas leyes, por lo que cuando el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación lo faculta para eximir parcial o totalmente del pago de contribuciones y sus accesorios durante un tiempo determinado a algunos contribuyentes, siempre que se presenten situaciones de emergencia y mediante la expedición de resoluciones de carácter general, esa facultad se limita a liberar de pago a dichos contribuyentes, pero no significa que se le conceda la facultad de establecer exenciones fiscales, puesto que el ejercicio de esta facultad corresponde exclusivamente al Poder Legislativo al establecer los tributos.¹⁹

¹⁹ Registro 186580. Novena Época, Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Julio de 2002. P. 99. Jurisprudencia Materia Constitucional. Rubro EXENCIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO FACULTA AL EJECUTIVO FEDERAL PARA ESTABLECERLAS.

Un cuarto y último fundamento que explicaremos en este apartado es el artículo 115, fracción IV, segundo párrafo de la Constitución que nos indica que las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria y sobre los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a cargo del mismo Estado; ni concederán exenciones en relación con estas; pero las leyes locales tampoco establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones, e indica que sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título. En consecuencia, si en dichas leyes se establece una exención respecto de la propiedad inmobiliaria o sobre la prestación de servicios públicos, resultaría contraria al referido artículo.

Es importante mencionar que el contenido de este artículo ha estado sujeto a diversas discusiones respecto de que si prevé una exención o más bien hace alusión a un régimen de no sujeción cuando se refiere a los bienes de dominio público de la Federación.

II.2. De derecho internacional

En este apartado cabe hacernos la siguiente pregunta: —¿Es posible que mediante convenciones o tratados se establezcan exenciones de impuestos?— Nuestra respuesta inmediata sería que sí. Efectivamente, pueden crearse exenciones mediante tratados y convenciones internacionales; sin embargo, existen discusiones al respecto, pues hay quienes afirman que no pueden establecerse exenciones a través de estos instrumentos, como es el caso de Lanziano, pero también hay quienes están de acuerdo en que sí puede establecerse esta figura convencionalmente como implícitamente nos lo muestra Salinas Arrambide.

Las razones por las que Lanziano responde de manera negativa es porque considera que cuando el Estado conviene con otro u otros Estados el establecimiento de exenciones de impuestos, éstas no son tales, ya que una exención no es tal por el convenio, sino por la ley que la aprueba; es decir, este autor se está ciñendo al principio de reserva de ley que hemos mencionado y dado que los tratados no agotan el proceso legislativo de creación de una ley, sino que siguen su propio procedimiento, es lo que nos hace pensar que este autor tiene razón, pues si recordamos un tratado lo celebra el Ejecutivo Federal y únicamente es aprobado por el Senado, por lo que incluso, hace entrar en contradicción no sólo con el principio de reserva de ley, sino con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al que aludimos en su momento y que nos indica que corresponde al Poder Legislativo establecer las exenciones de acuerdo al contenido de los artículos 31, fracción IV, 28, párrafo primero, 49, 50, 70 y 73, fracción VII, de la Constitución Federal.

Todas esas aseveraciones, hasta cierto punto, son correctas; sin embargo, no hemos tomado en cuenta que el Estado al celebrar un tratado o instrumento internacional lo hace en ejercicio de su soberanía y, por tanto, puede crear exenciones por

esta vía. La diferencia es que entonces la exención se convierte en una obligación de Estado, a cuyo cumplimiento estarían obligados los ámbitos federal, estatal y municipal.

Hay que tener presente que lo que hace el tratado es establecer normas generales de conducta obligatoria para las partes firmantes que pueden ser dos o más sujetos de derecho internacional público, pero para que las cláusulas o disposiciones en las que

se establezcan exenciones o cualquiera otra cláusula de naturaleza tributaria adquiera plena eficacia, es necesario que los tratados sigan el procedimiento establecido de acuerdo al ordenamiento de cada país. En el caso de México, se deberá estar a lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley Sobre la Celebración de Tratados, entre otros ordenamientos.

De esta manera, podemos concluir que las exenciones tributarias no sólo se encuentran en normas de derecho interno, sino también en el derecho internacional a través de ciertos instrumentos como los tratados internacionales o las convenciones de las que México sea parte, y que una cantidad importante de éstos se refieren a cuestiones de tipo fiscal o tributario, en los que encontramos exenciones, pues es uno de los instrumentos más utilizados para evitar la doble imposición internacional y, dicho sea de paso, buena parte de los tratados internacionales en materia fiscal están referidos a esta problemática.

Algunos ordenamientos de derecho internacional público que destacan por establecer en sus contenidos exenciones fiscales son:

- Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas (18 de abril de 1961).
- Convención de Viena sobre Relaciones Consulares (24 de abril de 1963).
- Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José Costa Rica” (22 de noviembre de 1969).

Este último ordenamiento, a nuestra consideración, debe ser abordado de manera especial puesto que contiene, de forma implícita en su normativa una exención tributaria que da lugar a un tipo o variante de esta figura, que resulta, además de



nomaspodertv.org

La diferencia es que entonces la exención se convierte en una obligación de Estado, a cuyo cumplimiento estarían obligados los ámbitos federal, estatal y municipal.

interesante, muy importante para el sistema jurídico mexicano y que requiere de un estudio minucioso que será abordado en investigaciones posteriores.

III. Métodos de interpretación aplicables

Para conocer el método mediante el cual se deben interpretar las normas que establecen exenciones es necesario dejar en claro que la naturaleza de este tipo de normas está íntimamente ligada a la naturaleza de la norma de imposición, por lo cual se rigen bajo el mismo método interpretativo.

En términos generales, interpretar una norma significa desentrañar su contenido para poder aplicarla, pero para cualquier estudio sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias en el ámbito federal, debe estarse a lo que dispone el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, el cual prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas son de aplicación estricta, mientras que otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Hay ciertas discusiones que nos hemos encontrado durante esta investigación, pues hay quienes opinan que la interpretación estricta, literal, gramatical o *a priori* de las normas de exención ha quedado superada y que ahora el intérprete cuenta con todo un cúmulo de métodos de interpretación que el derecho pone a su alcance y aseguran que “[...] en materia de interpretación de normas constitucionales 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”.²⁰

Referente a esta opinión se han pronunciado Salinas Arrambide y Luis Recasens Siches, quienes también aseguran que ningún jurista puede escoger un método de interpretación como el correcto repudiando a los demás, pues cada uno cuenta con particularidades que pueden ser aplicadas dependiendo el caso de que se trate.

Otra discusión de este mismo aspecto se deriva del contenido del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, pues alrededor de éste también giran opiniones encontradas, debido a que, por una parte, se tiene la idea de que la exención no es una norma excepcional, puesto que este tipo de normas son las que contravienen o contradicen un principio general, lo que no sucede con las exenciones, ya que si bien, es deber de todos los mexicanos contribuir con el gasto público, la no imposición de los hechos o personas que sean considerados como no idóneos a tales efectos no traen como resultado una contradicción sino una limitación. Esta opinión es defendida por F. Moschetti; sin embargo, hay quienes opinan lo contrario, como es el caso de Rafael Calvo Ortega quien señala que en las exenciones la excepcionalidad ocurre siempre.

²⁰ Pedro Salinas Arrambide, *op. cit.*, p. 172.

Sobre el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación en lo que se refiere a la aplicación estricta de normas, se han pronunciado algunos Tribunales Colegiados de Circuito emitiendo algunas tesis aisladas, entre dichos tribunales se encuentra el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que emitió una tesis aislada que expresa lo siguiente:

EXENCIÓN FISCAL. AL AFECTAR EL NACIMIENTO Y CUANTÍA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, SU APLICACIÓN DEBE SER ESTRUCTA.

[...] De ahí que sea claro que su aplicación deba ser en forma estricta, pues afecta el nacimiento y cuantía de la obligación tributaria, de suerte que es lógico concluir que al igual que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares, la interpretación del alcance de sus elementos esenciales sólo debe efectuarse cuando de su análisis literal, en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, no cuando se trate de sus elementos accidentales, en los que su interpretación puede realizarse aplicando cualquier método interpretativo en materia jurídica.²¹

Por otra parte mediante otra tesis aislada se establece que:

De acuerdo con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, las normas que establecen cargas a los particulares y excepciones a éstas, como es el caso de la exención, son de aplicación estricta, y al resto de las disposiciones fiscales será aplicable cualquier método de interpretación jurídica. De lo anterior se advierte que la citada norma establece dos etapas, a saber: la primera, de la interpretación jurídica, que tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual debe acudir a su análisis gramatical, sistemático, histórico, causal y teleológico, entre otros, lo que permite determinar con precisión qué dice la norma, cuál es la proposición que ella contiene, cuál es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto la voluntad e intención del legislador y, la segunda en la que se aplicará o concretará a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó, para lo cual debe atenderse a otros criterios interpretativos diseminados en el orden jurídico, que permiten que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo, y su aplicación no puede tener lugar cuando se desentraña el significado de la disposición de observancia general, sino únicamente cuando se realiza su aplicación al caso concreto.²²

²¹ Registro 173301. Novena Época, Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV. Febrero de 2007. P. 1007; Tesis Aislada. Materia Administrativa. Rubro: EXENCIÓN FISCAL. AL AFECTAR EL NACIMIENTO Y CUANTÍA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, SU APLICACIÓN DEBE SER ESTRUCTA.

²² Registro: 160470. Localización: Décima Época. Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región con Residencia en Guadalajara Jalisco. Semanario Judicial de la Federación y

Ahora bien, sobre los puntos de vista que hemos mencionado se dejan ver dos posturas distintas: la primera de quienes piensan que las normas que establecen exenciones deben y pueden interpretarse con cualquier método. A esta postura como señalamos, están adheridos Salinas Arrambide, Recasens Siches y F. Moschetti.

La segunda postura se integra por quienes piensan que las normas que establecen exenciones deben ser interpretadas mediante un método estricto, como es el caso de algunos Tribunales Colegiados de Circuito que han emitido criterios al respecto.²³

Quien también se ha pronunciado ante el referido conflicto de opiniones ha sido el Magistrado Havillis Pelayo²⁴ quien menciona que las normas tributarias así como las normas de exención no son excepcionales, sino todo lo contrario, dado que pertenecen a la misma categoría de las demás normas jurídicas, por lo cual se les aplican los mismos métodos interpretativos. De esta misma forma opinan Giannini, Sainz De Bujanda y Amatucci.

En este orden de ideas, el doctor Hallivis Pelayo señala que el artículo 5º del Modelo de Código Tributario para América Latina prevé que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiendo llegar a resultados restrictivos o extensivos, por lo cual considera que se pueden aplicar uno o todos los métodos de interpretación, tanto para las normas impositivas como para las que establecen exenciones.

Vistas todas estas opiniones, consideramos necesario aclarar que la redacción del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación provoca cierta confusión en cuanto a que los términos “interpretación” y “aplicación” se utilizan como sinónimos, lo que ha generado la creencia de que ante las normas que nos ocupan sólo sea aplicable el método de interpretación estricto. Haciendo un breve análisis de este artículo y analizando la exposición de motivos del mismo ordenamiento, como nos lo presenta el Magistrado Hallivis Pelayo, podemos deducir que la frase “aplicación estricta” lo que en realidad quiere decir es que, sin importar el método interpretativo que

su Gaceta, Libro III. Diciembre de 2011; Tomo 5. p. 3891; Tesis Aislada. Materia: Administrativa. Rubro: VALOR AGREGADO. LOS DONATIVOS NO CONSTITUYEN UNA ACTIVIDAD PARA CALCULAR EL FACTOR DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO.

²³ Los tribunales que se han pronunciado al respecto son el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, a través de la tesis aislada con rubro: EXENCIÓN FISCAL. AL AFECTAR EL NACIMIENTO Y CUANTÍA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, SU APLICACIÓN DEBE SER ESTRUCTA, dicha tesis ha sido superada por contradicción generando la jurisprudencia con rubro: ESTÍMULO FISCAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 17, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002. NO RESULTA APLICABLE A LOS HELICÓPTEROS, emitida por la Segunda Sala de la SCJN, misma que también se pronunció a favor de la aplicación estricta del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación. Otro Tribunal a favor del criterio de aplicación estricta es el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Cuarto Circuito, lo hace a través de la tesis aislada con rubro: VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN DE PAGO DE ESE IMPUESTO NO PUEDE DETERMINARSE ACUDIENDO A SUJETOS O HECHOS ANÁLOGOS. En esta tesis indica que: “El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, señalen excepciones o fijen infracciones o sanciones, son de aplicación estricta.”

²⁴ Manuel Luciano Hallivis Pelayo, Interpretación en materia tributaria, [Documento en línea].

se utilice, el resultado de éste es el que la norma tiene que aplicar estrictamente, es decir, sin extenderla a supuestos diferentes u otorgarle alcances o efectos distintos.

De ahí, entonces, logramos entender claramente las dos etapas que nos menciona la última tesis aislada en materia administrativa que citamos y que en pocas palabras es asumir que una cosa es interpretar estrictamente una norma y otra es el método interpretativo. Ello, porque interpretar estrictamente no es equivalente a la interpretación literal o textual, sino que consiste en fijar los exactos alcances de la norma, que en el caso de las normas que prevén exenciones tributarias el alcance es dejar de estar sujeto a la obligación fiscal, o bien, seguir estándolo parcialmente.

En cambio, el método interpretativo se refiere a la forma de aproximarse al entendimiento de la norma a través de los diversos métodos existentes como el histórico, teleológico, funcional, hermenéutico, etcétera, a fin de poder fijar los alcances de ese precepto.

En síntesis, aplicación estricta quiere decir no darle mayores alcances o efectos distintos a los que le corresponden a la norma, ni hacer extensiva su aplicación a un supuesto diferente, sea cual fuere el método de interpretación jurídico que se emplee.

IV. Presupuestos y políticas de hecho exento

Al configurarse todos y cada uno de los elementos que integran el presupuesto de hecho exento se produce como consecuencia jurídica la exención tributaria. Ahora bien, cabe preguntarse entonces: ¿Cuál es el origen de los presupuestos de hecho exento?

Este hecho parte de un criterio de selección discrecional y racional del legislador sobre los presupuestos que contemplan las normas impositivas. Esta selección a pesar de que es discrecional cuenta con ciertos límites establecidos en el ordenamiento jurídico que el legislador tendrá que tomar en cuenta. Hasta este punto, llevamos que el presupuesto de hecho exento debe tener un origen justificado y debe estar sustentado en fundamentos jurídicos.

Ahora bien, los fundamentos a los que nos referimos son los principios generales del derecho que derivan de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que son aplicables a la materia tributaria; por ejemplo, si el legislador al crear la norma impositiva tomó en cuenta el principio de capacidad contributiva, la selección que deberá hacer el legislador para crear los presupuestos de hecho exento tendrá como fundamento el mismo principio; en este mismo sentido si el legislador creador de la norma impositiva lo que tomó en cuenta para la creación de ésta fueron fines extrafiscales, la justificación del legislador creador de los presupuestos de hecho exento deberá atender igualmente a fines extrafiscales ya sean de política económica o social, etcétera, pero también deberá estar a lo dispuesto en los principios constitucionales tributarios aplicables.



Pero algunos impuestos difícilmente podrían ser objeto de ésta, tal es el caso de los impuestos aplicados a las actividades suntuarias o bienes de lujo, pues no habría justificación para ello.

to hacen referencia a cualquier hecho imponible? La respuesta es afirmativa; sin embargo, hay que tener presente lo que menciona Salinas Arrambide al respecto, pues considera que debido a que la aplicación de la exención se dirige a los impuestos, por regla general, todos éstos pueden ser objeto de exenciones, pero algunos impuestos difícilmente podrían ser objeto de ésta, tal es el caso de los impuestos aplicados a las actividades suntuarias o bienes de lujo, pues no habría justificación para ello.

Los elementos constitutivos del presupuesto de hecho exento son:

- 1) *Elemento objetivo.* Éste comprende el hecho imponible con independencia de la persona que lo realiza. En otras palabras, existe este elemento cuando la exención se concede atendiendo a la determinada naturaleza o característica de la operación que previamente estaba gravada. De este elemento se derivan cuatro aspectos. El primero es el aspecto *material*, que consiste en una situación de hecho sobre la que recae la exención tributaria. El segundo es el aspecto *espacial*, que consiste en que la exención se produzca en un determinado lugar, zona o territorio; por ejemplo las exenciones en el ámbito estatal. El tercero es el aspecto *temporal*, que consiste en la indicación del momento en que se considera realizado el presupuesto de hecho exento. El cuarto y último aspecto es el *cuantitativo*, éste representa la medición del elemento objetivo del presupuesto de hecho exento; es decir, se trata de un indicador que determina a partir de qué cantidad se entra en el presupuesto de hecho exento o no.
- 2) *Elemento subjetivo.* Éste consiste en el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo. Aquí podemos decir que este elemento está presente cuando la exención se concede *in tuito personae*; es decir, en consideración

Por tanto, podemos decir que la peculiaridad del hecho exento es la previa existencia del hecho imponible, ya que, como mencionamos al iniciar esta investigación, la exención tributaria depende de la norma impositiva, es decir, para que exista una exención es necesario que existan dos normas del mismo nivel, una que establezca la imposición del tributo y otra que lo quite o declare la exención.

En este sentido, cabe preguntarnos: ¿Todos los presupuestos de hecho exento

a determinadas características o circunstancias de la persona por ejemplo, su capacidad contributiva.

También, encontramos las políticas de hecho exento ya que la aplicación de las exenciones puede atender además a otros fines llamados fines extrafiscales. Estas exenciones son las que tienen como objetivo, entre otros: motivar la inversión privada para ciertos sectores, atraer la inversión extranjera mediante exenciones a la importación o exportación de ciertos bienes; proteger la industria nacional de la competencia de la industria del exterior; promover el desarrollo económico del país estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias para éste; generar cambios en el comportamiento de algunas industrias para beneficio del medio ambiente, impulsar el nivel educativo y la investigación mediante exenciones aplicadas a becas para dichos fines; establecer buenas relaciones con el exterior mediante exenciones dirigidas a funcionarios del extranjero, etcétera. Lo anterior nos permite ver que buena parte de las exenciones atienden a diversas políticas y no sólo a procurar equidad tributaria donde no la haya.

V. Conclusiones

De lo expuesto llegamos a las siguientes conclusiones:

Primera. Existen diversas nociones que tanto la doctrina como la jurisprudencia tienen respecto de la exención, en donde la definen como una relación jurídica, como una figura tributaria, como un privilegio, como una técnica impositiva que aminora las cargas tributarias, como una dispensa de pago, etcétera, sin embargo, a nuestro parecer, la mayoría de las nociones que presentamos, carecen de precisión generando confusión entre las exenciones respecto de otras figuras, además de que han dejado de lado las exenciones de carácter internacional, haciéndose necesaria una noción más completa de esta figura, en la que se tomen en cuenta por lo menos los tres aspectos fundamentales por los que puede otorgarse una exención, que son aspectos relacionados con la equidad tributaria, la política económica y las relaciones internacionales.

Segunda. Tomando los elementos más importantes de otras nociones sobre la exención tributaria y agregando algunos que a nuestro criterio son importantes, concluimos que *la exención es una figura jurídico tributaria establecida en una norma con jerarquía de ley —o superior— mediante la cual se libera o se reduce la obligación de pago de un impuesto, previamente establecida, atendiendo a razones de equidad y/o política —principalmente económica—, dirigida a cierto grupo de personas que encuadren en el supuesto de hecho exento, atendiendo a una valoración particularizada de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria.*

Tercera. Para que exista una exención tributaria es necesario que previamente se haya establecido una obligación de la misma índole, de lo contrario la exención no tendría razón de ser. De esta forma, y a pesar de que ambas figuras tienen fun-

damentos en común, no significa que las normas exentivas contradigan lo establecido en las normas impositivas, pues lo que en realidad se busca con la exención es adaptar las cargas tributarias a la realidad social actual, en función de diversos factores, generando, así, tratos diferenciados, pero de manera justificada. En este sentido, no obstante que parte de la doctrina sólo considera como fundamentos de las exenciones los artículos 28 y 31, fracción IV, de la Constitución, esta figura también encuentra su fundamento en los artículos 49, 50, 70, 73, fracción VII, 115, fracción IV, segundo párrafo y 123 constitucionales, tal como se abordó en el tema II.1 de este trabajo.

Cuarta. El artículo 28 constitucional es un pilar dentro del estudio de las exenciones, pues es en la Constitución de 1917, en el texto original del citado precepto, donde tiene lugar por primera vez la prohibición de las exenciones tributarias en México, generando con ello confusiones y diversas posturas entre los doctrinarios y los aplicadores de las normas. Sin embargo, no se trata meramente de una prohibición a la figura de la exención, sino más bien, de una prohibición al otorgamiento de privilegios a título individual y a tratos diferenciados injustificadamente entre los contribuyentes, los cuales eran otorgados bajo la figura de la exención.

Quinta. Las exenciones tributarias no solamente pueden estar previstas en un ordenamiento con jerarquía de ley, pues en el desarrollo del presente trabajo pudimos constatar que también pueden ser establecidas en ordenamientos de carácter internacional como los tratados y las convenciones en los que México sea parte firmante. Esto, debido a que el Estado al celebrar un tratado internacional, lo hace en ejercicio de su soberanía, estableciendo normas obligatorias de carácter general para las partes firmantes, pero para que dichas normas adquieran obligatoriedad, deben seguir el procedimiento establecido en la normatividad interna de cada país.

Sexta. Dado que la naturaleza de la norma de exención se encuentra íntimamente ligada a la norma de imposición, ambos tipos de normas deben interpretarse de acuerdo a lo establecido en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, es decir, con un método de interpretación estricta, que implica no darle mayores alcances o efectos distintos a los que le corresponden a la norma, ni hacer extensiva su aplicación a un supuesto diferente; esto, independientemente del método de interpretación jurídico que se emplee.

Séptima. Para que pueda existir una exención es necesario que existan dos normas del mismo nivel; una que establezca la imposición del tributo y otra que lo quite o declare la exención. Esta última norma contiene lo que denominamos presupuestos o políticas de hecho exentos, los cuales deben actualizarse de la manera que prevea dicha norma para que un contribuyente pueda ser merecedor de esta figura. Los presupuestos parten de dos elementos, el elemento objetivo, que implica aspectos materiales, espaciales, temporales y cuantitativos; y el elemento subjetivo que consiste en atender determinadas características y circunstancias de la persona, mientras que las políticas consisten en los fines extrafiscales a los que puede atender la norma exentiva.

Fuentes de consulta

Bibliográficas

- Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. 19ª ed. México, Themis, 2005.
- Cueva, Arturo de la. *Derecho fiscal*. 3ª ed. México, Porrúa, 2007.
- Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho financiero mexicano*. 20ª ed. México, Porrúa, 2008.
- Herrera Molina, Pedro Manuel. *La exención tributaria*. Madrid, Colex, 1990.
- Lanziano, Washington. *Teoría general de la exención tributaria*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1979.
- Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho financiero público*. México, Mc Graw-Hill, 1995.
- Margain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. 4ª ed. México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1997.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de derecho fiscal*. México, Porrúa, 2009.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario*. Parte General. 19ª ed. Madrid, Civitas, 2009.
- Ponce Gómez, Francisco y Rodolfo Castillo Ponce. *Derecho fiscal*. 2ª ed. México, Banca y Comercio, 1997.
- Salinas Arrambide, Pedro. *La exención en la teoría general de derecho tributario*. México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1993, (Estudios Jurídicos, V. XII).
- Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho fiscal mexicano*. México, Porrúa, 2008.

Electrónicas

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. [Documento en línea]. Disponible desde Internet en: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>> [con acceso en febrero del 2014].
- Hallivis Pelayo, Manuel Luciano. Interpretación en materia tributaria. [Documento en línea]. Disponible desde Internet en: <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/6.pdf>> [con acceso el 15 de noviembre del 2012].
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. [Documento en línea]. Disponible desde Internet en: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77.pdf>> [con acceso en febrero del 2014].
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. [Documento en línea]. Disponible desde Internet en: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>> [con acceso en febrero del 2014].
- Ríos Granados, Gabriela. Incentivos fiscales para el uso de energías renovables: caso de desalación de agua de mar y agua salobre. [Documento en línea]. Disponible desde Internet en: <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2524/12.pdf>> [con acceso el 9 de abril del 2012].
- SCJN. Jurisprudencia y tesis aisladas. [Web en línea]. Disponible desde Internet en: <<http://ius.scjn.gob.mx/paginas/tesis.aspx>> [s.f.a.].

Sección Artículos de Investigación

Jurisprudenciales

SCJN. Registro 233068. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. LXVI. Séptima Época. México, SCJN.

_____. Registro 231902. *SJFG*. I. Octava Época. Ene-jun. 1988.

_____. Registro 216969. *SJFG*. XI. Octava Época. Marzo 1993.

_____. Registro 186580. *SJFG*. XVI. Novena Época. Julio 2002.

_____. Registro 186581. *SJFG*. XVI. Novena Época. Julio 2002.

_____. Registro 173301. *SJFG*. XV. Novena Época. Febrero 2007.

_____. Registro 163340. *SJFG*. XXXII. Novena Época. Diciembre 2010.

_____. Registro 163472. *SJFG*. XXXII. Novena Época. Noviembre 2010.

_____. Registro: 160470. *SJFG*. III. Décima Época. Diciembre 2011.