

LAS EXENCIONES DE IMPUESTOS

Gregorio RODRÍGUEZ MEJÍA

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *¿Qué es la exención de impuestos?* III. *Tipos de exención.* IV. *La prohibición constitucional.* V. *Interpretación de la prohibición.* VI. *La reforma del artículo 28 constitucional.* VII. *La jurisprudencia.* VIII. *Las exenciones en el Código Fiscal de la Federación.* IX. *Otros fenómenos fiscales cuyos efectos equivalen a la exención.* X. *Antecedentes históricos del actual artículo 28 constitucional.* XI. *El principio de legalidad y la exención de impuestos.* XII. *Igual rango de la norma que impone el impuesto y de la que lo excluye.* XIII. *La exención de impuestos ante el artículo 31 constitucional.* XIV. *La exención del impuesto y el artículo 14 constitucional.* XV. *La circunstancia que justifica la exención de impuestos.* XVI. *Exención de impuestos y accertamiento.* XVII. *La retroactividad y la exención del impuesto.* XVIII. *Análisis de los diversos casos de retroactividad.*

I. INTRODUCCIÓN

El tema de las exenciones fiscales reviste interés tanto para los estudiosos de la materia como para los contribuyentes y para el Estado; para los primeros porque representa el origen de un debate que por largo tiempo ha ocupado a investigadores de la juridicidad y la ley, y para los segundos, y el tercero, porque su economía está en juego.

La jurisprudencia, como lo veremos, mucha intervención ha tenido en la discusión del asunto y los autores bastante han discutido al respecto.

II. ¿QUÉ ES LA EXENCIÓN DE IMPUESTOS?

La exención o condonación es el hecho de que el gobierno o la ley excluyan de la obligación de pago a los sujetos pasivos del impuesto.

III. TIPOS DE EXENCIÓN

La exención puede ser concedida por el gobierno o por la ley. La exención que conceda el gobierno puede o no ajustarse a lo jurídico; si la ley es auténtica, la segunda sí satisfará la juridicidad.

De lo dicho se desprende que habrá que distinguir el caso en que el gobierno con fundamento legal condone las contribuciones de quien sin tal fundamento lo haga. El segundo caso, evidentemente implica responsabilidad para el funcionario que otorga el perdón; al primero constituye una aplicación de la ley y a que el contribuyente que se ubica en la situación prevista tiene derecho.

IV. LA PROHIBICIÓN CONSTITUCIONAL

Nuestra Constitución federal prohíbe la exención de impuestos en el artículo 28, que en el texto original indicaba escuetamente "En los Estados Unidos Mexicanos quedaban prohibidos (as) [...] las exenciones de impuestos".

V. INTERPRETACIÓN DE LA PROHIBICIÓN

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y casi todos los actuales analistas del citado precepto constitucional, que siguen el criterio del alto Tribunal, indican que el citado artículo se refiere a prohibiciones individuales; criterio con el que otros estudiosos no están de acuerdo; lo que ha provocado que se haga un pequeño agregado a dicho precepto, que nada ha venido a colaborar, dada la manera como se redactó, según lo que se verá. Por supuesto, como una exención individual (no prevista en forma abstracta) que se conceda, viola el artículo 13 constitucional, pero la disputa aludida versa sobre la interpretación errónea (según mi criterio) que se ha dado en el artículo 28.

VI. LA REFORMA DEL ARTÍCULO 28 CONSTITUCIONAL

Como ha quedado apuntado, las constantes críticas hechas al aludido texto constitucional, en atención a la necesidad de que sí se permitan las exenciones fiscales, provocaron que el Constituyente permanente le hiciese un agregado; el nuevo texto indica: "En los Es-

tados Unidos Mexicanos quedan prohibidos (as) las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”.

Si se interpreta adecuadamente el agregado, desde el punto de vista gramatical, se verá que el mismo solamente vino a ser confirmación del contenido original del precepto, y de ninguna manera indicó que con el mismo se corrigiese o aclarase el primitivo texto, pues lo único que dice es que quedan prohibidas las exenciones de impuestos, de acuerdo con las leyes.

Todo mundo sabe que lo que pretendió hacer el Constituyente permanente fue establecer una excepción a la prohibición indicada, cuando así lo estableciesen las leyes, pero la idea se frustró.

VII. LA JURISPRUDENCIA

Una ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia del 19 de enero de 1920,¹ relativa a la interpretación del mencionado texto constitucional, indica:

El artículo 28 constitucional prohíbe que en los Estados Unidos Mexicanos haya exención de impuestos.

Bajo la vigencia de la Constitución de 1857, los estados pudieron dictar disposiciones que exceptuaran de impuestos a quienes cumplieran con determinados requisitos, pero desde el momento en que la nueva Constitución (de 1917) abolió toda exención de impuestos deben considerarse anuladas las prerrogativas en tal sentido, concebidas con anterioridad a la vigencia de la Constitución.

Luego en el amparo administrativo en revisión, Compañía de tranvías del comercio de la Barca, S. A. de 15 de mayo de 1926,² se dice que:

Aún cuando con anterioridad a la vigencia de la Constitución, se gozara de tal prerrogativa (exención de impuestos), ésta desapareció al entrar en vigor aquella, que, en su artículo 28, ha tratado de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de riqueza para impedir que unos sean favorecidos con perjuicio de otros; y el espíritu de este artículo, es no sólo evitar que en lo futuro se establezcan tales privilegios, sino acabar por completo con los ya existentes.

1 Dictada en el amparo administrativo en revisión, Estados Bartolo, que aparece en el *Semanario Judicial de la Federación*, 5a. época, t. VI, p. 159.

2 Resolución publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, 5a. época, t. XVIII, p. 1034.

El criterio inicial expuesto en las dos ejecutorias que han sido citadas, seguido por otras, suspendió sus efectos, y en el año de 1937 encontramos la que resuelve el amparo administrativo en revisión 3752/37 "The Doctor H. Mc Lean Medicine Co.", del primero de octubre de 1937, en la que cambia el citado criterio, pues en dicha ejecutoria se indica que "las leyes expedidas por las legislaturas de los Estados, con el propósito de proteger a las industrias nuevas o de fomentar las ya existentes, son perfectamente constitucionales, en el punto que conceden una protección fiscal, no una exención total de impuestos".

Flores Zavala escribe en la edición de 1955: "La interpretación que podemos llamar tradicional, es en el sentido de que se prohíbe la exención de impuestos concedida a título individual". Luego aludiendo a lo expresado por el criterio de la Suprema Corte, señala: "creemos que esta interpretación es incorrecta, porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distingos". Posteriormente agrega: "Cuando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos, debe emplear la forma de subsidio que presenta la ventaja de que puede ser graduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y el criterio que normen la ayuda".³

VIII. LAS EXENCIONES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El criterio de la Corte ha variado y con ello se ha dado paso a la constitucionalidad de leyes fiscales, como el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, que expresamente indica:

El Ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Se considera que es sano lo establecido por el Código Fiscal, pues la justicia exige que en los casos previstos dejen de pagarse las con-

³ Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1995, pp. 184 y 185.

tribuciones, lo contrario seguramente que provocaría consecuencias no deseadas de diversa índole en la economía del país.

Como en el caso del parcialmente transcrito artículo 39 del Código Fiscal, otras leyes también, en diversas circunstancias, exentan del pago de contribuciones a ciertas entidades cuya situación satisface los requisitos legales.

Los razonamientos de la Suprema Corte en las ejecutorias de actualidad son razonables en sus consecuencias, pero pretenden dar una interpretación al texto del artículo 28 constitucional, que seguramente el Constituyente no tuvo a la vista, y tampoco se desprende del añadido, por lo que ante las razones de dicho alto Tribunal, es necesario que el texto constitucional sea reformado, ya que el actual, aún con el agregado a que antes se hizo referencia, resulta contrario a la realidad que se vive en nuestro país.

¿Por qué no conceder las exenciones en los casos que señala el Código Fiscal de la Federación?; ya que exige una estrategia fiscal en servicio de la economía.

IX. OTROS FENÓMENOS FISCALES CUYOS EFECTOS EQUIVALEN A LA EXENCIÓN

Existen otros fenómenos fiscales que para el contribuyente producen el mismo efecto o un efecto similar al de la exención de impuestos. Estos fenómenos son especialmente los subsidios y los estímulos fiscales.

El fenómeno en cada caso es distinto; el beneficio llega a las personas o entes señalados por diverso camino al que se manifiesta en la exención de impuestos, pero, finalmente, el efecto es el mismo que el de las exenciones fiscales.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en el título VI se refiere a los estímulos fiscales; en otras leyes aparecen los subsidios. Analizados los preceptos que aluden a estímulos o a subsidios, nos encontramos con que en algunos casos se permite realizar un pago diferido sin que se cobren los recargos correspondientes; lo que evidentemente es una exención, pues de acuerdo con el artículo 2 del CFF los recargos tienen la misma naturaleza que las contribuciones.

La materia de estímulos fiscales ha cambiado en la legislación, precisamente porque el asunto no es del todo diferente al que se produce con las exenciones de impuestos y por otras diversas razones de interés económico.

Se observa que si se pretende pureza en la prohibición de exenciones fiscales, los subsidios y los estímulos no serán considerados como tales, pero entiendo que lo que interesa es el efecto económico; por lo que si están prohibidas las exenciones, lo mismo debería hacerse en relación con los estímulos y los subsidios.

X. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL ACTUAL ARTÍCULO 28 CONSTITUCIONAL

Existen diversos antecedentes históricos de las exenciones de impuestos en México; me referiré sólo a dos que considero importantes.

Un antecedente expreso del artículo 28 constitucional se localiza en el proyecto de Constitución presentado por "el Primer Jefe", Venustiano Carranza, que expresa: "En la República no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase ni exención de impuestos".

El texto propuesto sufrió una ligera modificación al ser aprobada la Constitución de 1917. El texto del artículo quedó de la manera siguiente: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios, ni estancos de ningún clase; ni exención de impuestos".

Posteriormente se hizo al precepto el agregado a que antes se ha aludido. Una interpretación acomodaticia que se ha dado al agregado del citado artículo es que con el mismo se ha querido indicar "que ha de ser el legislador ordinario quien determine el alcance y significado de dicho precepto y en concreto, de la prohibición de exenciones".⁴

XI. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA EXENCIÓN DE IMPUESTOS

El principio de legalidad en materia fiscal, en la versión que pudiera llamarse original, indica que no puede existir contribución alguna sin que se encuentre establecida en una ley (*nullum tributum sine lege*).

Puesto que el Estado no puede evadirse a su obligación de gobernar, y gobernar lleva implícito el hacer las erogaciones indispensables para cumplir dicha función, se ha creado un principio similar al de la seguridad jurídica, pero que sostiene precisamente lo con-

⁴ Salinas Arrambide, Pedro, *La exención en la teoría general del derecho tributario*, Tribunal Fiscal de la Federación, vol. XII, p. 187 (Colección de Estudios Jurídicos).

trario; este principio establece que no podrá haber exenciones de impuesto que no prevean las leyes.

Esto que pareciera tan simple constituye una prevención, que en caso de no atenderse por los funcionarios, puede acarrearles responsabilidades de alcance insospechado. De hecho, aunque pudiera no parecer, buena parte del criterio doctrinario y jurisprudencial del texto del artículo 28 constitucional es expresión de esta exigencia lógica.

La expresión de este principio implica algo más que la simple declaración, pues para que la exención pueda proceder, la ley debe satisfacer el requisito de la juridicidad.

La jurisprudencia de la Suprema Corte y con ella el criterio generalizado de interpretación del nuevo texto del artículo 28 constitucional, ha sido en el sentido de que para que se dé la exención, debe cumplirse la generalidad y la abstracción que exige el artículo 13 de nuestra carta magna.

Así, sólo mediante resoluciones de carácter general (véase el artículo 39 del Código Fiscal) podrá concederse el beneficio de la exención a quienes satisfagan los requisitos que prevea la ley. De acuerdo con el principio de seguridad jurídica, el legislador de la ley ordinaria debe determinar con precisión los casos en que procede la exención. En esta forma, el sujeto pasivo tendrá la certeza de que se han dado las condiciones para acogerse al beneficio y podrá hacerlo efectivo.

Esta seguridad que representa la tipificación de los casos en que proceda la exención, descarta la posibilidad de que se juzgue que el funcionario que aplica el precepto en que se prevea la exención, ha beneficiado ilegalmente con la misma a alguien sin derecho para reclamarla.

Se conjugan alrededor de este principio de legalidad otros no menos importantes, como el de no retroactividad, el de seguridad jurídica, el de generalidad (de la ley), el de abstracción legal, etcétera.

Además de los principios generales del derecho, existen otros específicos del derecho fiscal, que también han de tenerse presentes, como el de equidad, el de igualdad de sacrificio, el de suficiencia, el de economía, etcétera.

Tanto los principios generales, como los específicos del derecho fiscal, han de tenerse a la vista al dictar la ley que establezca las exenciones, so pena de que las mismas resulten contrarias a la juridicidad.

XII. IGUAL RANGO DE LA NORMA QUE IMPONE EL IMPUESTO Y DE LA QUE LO EXCLUYE

Tomando en cuenta que la norma que establezca el impuesto como la que lo exente son ordinarias, si la que lo impone ha de satisfacer los principios jurídicos a que se ha hecho mención, otro tanto debe cumplir lo que establezca la exención del mismo.⁵

Las exenciones fiscales deben regularse no sólo en su establecimiento genérico, sino en sus condicionamientos y circunstancias en que procedan. Si el hecho generador del crédito fiscal se tipifica con certeza, otro tanto habrá que hacerse con las circunstancias que justifican la exención; así deben establecerse los casos en que procede, el importe de la misma (si ha de ser total o parcial), si es temporal o permanente, si ha de satisfacerse el requisito de solicitarla, o si procede de oficio, etcétera.

Cabe agregar que resulta más de detallarse el caso en que proceda la exención que el hecho generador del crédito fiscal, pues la exención es una excepción a la norma genérica que es la que establece el impuesto.

De lo anterior se sigue que de la norma que prevea la exención, la interpretación ha de ser muy cuidadosa, pues debe cumplirse escrupulosamente la circunstancia que la justifique.

Pero si lo anterior no fuese suficiente, hay que recordar que la norma que establece la obligación y la que establece la exención constituyen una relación necesaria, pues en tanto la primera da la regla general, la segunda constituye la excepción a dicha regla; es decir, la segunda está tan relacionada con la primera que sin ella no podría existir como tal.

En este sentido habrá que hacer una aclaración que se considera pertinente: La norma que establece la contribución y la consecuente obligación es una norma ordinaria, en tanto que la que crea la exención es una norma extraordinaria, no en el sentido de la validez jurídica, sino en el sentido de la realidad, pues en tanto la primera se aplica constantemente, la segunda se da como verdadera excepción. Para esclarecer lo apuntado conviene recordar que la intención del legislador al dictar cada tipo de normas fue diverso, pues en tanto que cuando dicta la norma que establece el impuesto lo hace con el fin de que el Estado tenga un ingreso, cuando dicta la de

⁵ Para el estudio de estos principios, véase Harach, Dino, *Derecho tributario I*, Buenos Aires, Talleres Gráficos, 1969, p. 101.

exención busca especialmente la justicia fiscal para el contribuyente u otro propósito.

Las causas de exención serán tantas como el legislador considere razonables; así podrá ser la incapacidad económica para cubrir el impuesto, un sacrificio que resulta demasiado honeroso, como en el caso de padres de familia numerosa, la incidencia de un fenómeno natural que impida la producción agrícola, una epidemia, necesidad de importación de ciertos activos, las exportaciones, etcétera, mas el legislador debe ser cauto, pues es evidente que la exención debe justificarse plenamente. Según lo dicho no debe reducirse la justificación de la exención a la incapacidad contributiva.

XIII. LA EXENCIÓN DE IMPUESTOS ANTE EL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL

El artículo 31 de nuestra Constitución federal establece a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Existe uniformidad de criterio en indicar que la calificación de las contribuciones de proporcionales y equitativas dan en conjunto el sólo significado de justas.⁶

Esta justicia debe manifestarse con la amplitud que se conoce desde siempre, sin hacer distingos de si se trata de justicia distributiva conmutativa o legal, si bien el precepto constitucional alude a la manifestada en la ley; más véase que da por entendido que la ley que ha de cumplirse en el pago de la contribución ha de ser justa, es decir, la Constitución reduce la obligación a la que establezca una ley justa.

Lo contrario a lo que establece el precepto constitucional implica la exención de impuestos; es decir, si no se satisface justicia en el cobro de la contribución, debe exentarse de la misma.

Por otra parte, la justicia de las exenciones ha de ser dejada al legislador o a quien las conceda, pues frecuentemente la estipulación de la misma es muy laxa; se dice al respecto que "debe justificarse la exención", como en el caso de las previstas en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, y no pretender buscarla de otra manera.

⁶ Véase Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1955, p. 194.

De acuerdo con Flores Zavala, "con la expresión proporcional y equitativa sólo se busca la justicia en los impuestos".⁷ El mismo autor señala que el principio de justicia aludido "requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad".⁸ Estos dos principios también deben cumplirse cuando se establece la exención; lo contrario pone en estredicho la disposición que la prevea.

Lo indicado por Flores Zavala es correcto, pues la falta de cumplimiento de los mencionados principios, colocaría a la ley que estableciese la exención en situación de no cumplir juridicidad.

XIV. LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO Y EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL

Otro principio constitucional que debe satisfacerse al aplicar la ley, es el de no retroactividad. Este principio deberá cumplirse siguiendo el criterio derivado de los artículos 6o. y 7o. del Código Fiscal.

El primero de los mencionados artículos establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y agrega que las mismas se determinan conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación.

Mutatis mutandis ha de decirse que el derecho a la exención de impuestos se genera al darse las situaciones jurídicas o de hecho, que la ley prevea como condición para que nazca. Luego el artículo 7o., que complementa al anterior, señala que salvo que los mismos señalen fecha posterior, las leyes fiscales, los reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entrarán en vigor en toda la república, al día siguiente de su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*.

De acuerdo con lo indicado, el derecho a la exención nace al darse las circunstancias que la ley prevea; luego no puede hacerse valer contra contribuciones que se produjeron antes de la existencia de las condiciones legales aludidas.

Por lo que mira a la aplicación del artículo 7o. del Código Fiscal, tomando en cuenta el contenido del 14 constitucional y la letra del 39 del mismo Código Fiscal, sí es posible que se haga aplicación retroactiva, pues éste indica.

⁷ *Ibidem*.

⁸ *Ibidem*.

Art. 39 El Ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

Se considera que al condonarse los créditos fiscales no se perjudica a persona alguna. Sin embargo, la interpretación de que con la condonación de contribuciones sí se afecta a todos los demás contribuyentes que cubren el importe del presupuesto de lo que a otros se condona, no ha sido atendida.⁹

XV. LA CIRCUNSTANCIA QUE JUSTIFICA LA EXENCIÓN DE IMPUESTOS

Para el estudio de los impuestos, es de importancia el hecho generador del crédito fiscal. Como se ha conceptualizado, el hecho generador del crédito fiscal es la situación jurídica (o de hecho, según el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación) en que se coloca una entidad para que nazca a cargo de la misma la obligación de pagar el impuesto.

También la exención del impuesto tiene, como se desprende de lo dicho, una circunstancia que la justifica, a la que bien pudiera llamarse su hecho generador. ¿Mas qué tipo de circunstancia ha de ser la indicada para que la exención no resulte contraria a la equidad? Sin lugar a duda que esta circunstancia ha de ser objetiva y jamás de carácter subjetivo.

Han de darse condiciones objetivas que produzcan el hecho concreto para que la norma abstracta se concrete; al respecto la Suprema Corte ha indicado:

Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas) sino en atención a la situación jurídica prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos,

⁹ Véase al respecto Salinas Arrambide, *op. cit.*, p. 197.

y de que interpretándose en forma sistemática al artículo 28 constitucional y el artículo 13 de la Ley Reglamentaria se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto a la exención de impuestos, debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención se otorga considerando situaciones objetivas, que reflejan intereses sociales y económicos en favor de categorías de sujetos.¹⁰

Es claro, se condena la exención de impuestos con el propósito de beneficiar con la misma a personas determinadas, más no aquella que se estatuye satisfaciendo el requisito de abstracción que el artículo 13 constitucional exige. Se reitera, debe sostenerse la abstracción de la ley en esta materia. El artículo 28 constitucional necesita una reforma con el fin de que se ajuste a este requerimiento.

XVI. EXENCIÓN DE IMPUESTOS Y ACERTAMIENTO

La palabra *acertamiento*, no usual en nuestro derecho fiscal, debe ser estudiada en su alcance conceptual cuando nos referimos a las exenciones fiscales. ¿Qué se entiende por *acertamiento*? El diccionario de nuestra lengua da al vocablo el significado de *acierto*.

Hemos apuntado que así como el hecho generador del crédito fiscal debe identificarse, igualmente la circunstancia que justifica la exención debe ser perfectamente identificada, y ha quedado claro que dicha circunstancia debe identificarse escrupulosamente. Es aquí donde encaja a la perfección la idea del *acertamiento*.

Dino Jarach indica: "El *acertamiento* consiste en el acto o serie de actos necesarios a la constatación y valoración de los distintos elementos constitutivos de la obligación tributaria".¹¹

La explicación restringida de Harach acerca del *acertamiento* ha sido ampliada, y por estas acciones se suele entender el conjunto de circunstancias que deben darse para que se tipifique o identifique el hecho concreto que haga aplicable la norma jurídica de que se trate en cada caso.

Llegar al *acertamiento* del impuesto resulta más o menos sencillo, pero hacerlo de la exención no es tan fácil, pues con frecuencia

¹⁰ Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, Banco Occidental de México, primera parte, A. en R. 1116/64, 1969, p. 196.

¹¹ Harach, Dino, *El hecho imponible*, prefacio del dr. Camilo Viterbo, Buenos Aires, Revista de Jurisprudencia Argentina, 1943, p. 333.

detrás de la circunstancia que a primera vista justifica la exención se han dado otras de las que el sujeto pasivo es culpable por diversas razones. Veamos, por ejemplo, el caso de insolvencia que da origen a la quiebra del sujeto pasivo. Como es sabido, un alto porcentaje de quiebras se deben a la falta de planeación fiscal; otras veces el sujeto pasivo deviene insolvente por ineptitud en los negocios o porque ha realizado actos de disposición de sus activos o de sus utilidades en forma irresponsable. ¿En los casos mencionados deberá darse la exención?, ¿deberá el fisco cobrar en moneda de quiebra?, ¿o será acreedor preferente? Pero no sólo ha de discutirse si procede, o no la exención; en caso de que proceda, además de que se comprueben las situaciones que la justifican, se debe determinar la cuantía de la misma.

En todo lo discutido tiene qué ver el accertamiento, al que ha de llegarse aplicando con toda precaución reglas que la ley exprese. Por consiguiente, si la ley no puede descender a señalar las condiciones o requisitos que han de cumplirse para que proceda la exención, deberá hacerlo un reglamento de la misma.

Así se considera que el artículo 39 del CFF debe ser más expreso, y en todo caso deberá ser motivo de una detallada reglamentación; pues es evidente la buena fe que encierra.

Yendo un poco más al fondo de este punto, hemos de recordar que si en el cobro de los impuestos habrá que tener presente la garantía constitucional de legalidad, otro tanto habrá que hacer al aplicar la ley que establezca exenciones.

XVII. LA RETROACTIVIDAD Y LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO

El artículo 14 constitucional prohíbe la aplicación retroactiva de la ley cuando con la misma se perjudica a las personas, pero no cuando no se produce tal perjuicio o se beneficia a alguien.

La aplicación retroactiva, si se trata de exenciones, puede ser de dos efectos: o beneficia a quienes desde antes de la entrada en vigor de la nueva norma se encontraban en la situación que la misma toma en cuenta para la exención, o al concebirse y entrar en vigor, perjudica a quienes se habían ubicado en la circunstancia que justificaba la exención que se venía gozando.

Los casos habrá que estudiarlos por separado y llegar a conclusiones en cada cual. Y para buscar justicia habrá que estudiar no sólo la ley retroactiva de cada caso, sino también la aplicación re-

troactiva de alguna que tal vez no se haya dictado con la intención de tal aplicación. Pero todavía hay otro aspecto a considerar: quienes hayan pagado una contribución dentro del periodo de exención de las previstas por la nueva ley, ¿podrán recuperar su pago indebido, de acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal? Como se observa, no se trata de una sola respuesta.¹²

Olvidándonos de la justificación de la retroactividad de nuestro Código Fiscal con el artículo 39, hemos de decir que desde el punto de vista de la prohibición de retroactividad cualquier aplicación retroactiva de una ley queda prohibida si con ella existe perjuicio. Se reitera frecuentemente que en la materia fiscal toda exención perjudica, pues los gastos previstos en el presupuesto de cualquier manera deberán hacerse, y si a alguien se exime del pago, esas cantidades omitidas deberán cubrirse por quienes sí pagan los impuestos.

Sabemos que la postura apuntada no es válida, pues la justicia impositiva exige que el impuesto lo pague quien disponga de la capacidad económica para hacerlo, y nuestra ley no exige sacrificios imposibles e, igualmente, prevé otras justificadas situaciones de exención.

XVIII. ANÁLISIS DE LOS DIVERSOS CASOS DE RETROACTIVIDAD

Para llegar a conclusión valedera en este subtema, hemos de recordar que la retroactividad de una ley se da cuando la misma afecta situaciones jurídicas, ya dadas con anterioridad, o cuando al aplicarse se afectan derechos nacidos al amparo de una anterior.

Es evidente que el artículo 39 del Código Fiscal propicia una retroactividad cuando dice: "El Ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios [...] cuando se haya afectado [...] la situación de algún lugar o región".

El artículo supone casos en que ha de aplicarse la resolución de carácter general del Ejecutivo a situaciones dadas con anterioridad. Naturalmente las resoluciones aludidas no son leyes, pero el efecto que producen, en la práctica, es el de ley.

A pesar de lo dicho, nadie impugna dichas resoluciones, debido a la justicia que el precepto implica; pero, seguramente que si por una contraria deja de estar en vigor la dictada, los afectados dirán que

¹² Para el análisis de este punto, véase Burgoa, Ignacio, *El juicio de amparo*, México, Porrúa, 1950, p. 918.

injustamente se les ha privado del beneficio, en caso de que las condiciones que motivaron la primera subsistan.

Luego también, como si se tratase de una ley, el Ejecutivo debe ser prudente al dejar sin efecto la primera. ¿Pero qué sucederá si se paga un impuesto encontrándose en vigor la resolución del Ejecutivo cuya exención prevé? Seguramente que el pagador, aun cuando haya pagado olvidando la ley que establece la exención, tendrá derecho a la devolución del importe pagado.¹³

¹³ Artículo 22, C.F.F.