

VII. COMENTARIO DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

EL DERECHO COMO CATEGORÍA TRIBUTARIA Y SU SUJECCIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

*Dra. Gabriela Ríos Granados**

1. INTRODUCCIÓN

Previo al glose de la ejecutoria derivada de la contradicción de tesis 24/2006-PL, el voto particular y la tesis que sustentó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es menester establecer nuestro marco conceptual sobre el que reposará este breve comentario. De tal manera, que este ensayo se compondrá de dos partes: en la primera se analizan los conceptos de reserva de ley tributaria, legalidad tributaria, reglas administrativas de carácter general, y el derecho como categoría tributaria. Una vez cimentada nuestra referencia conceptual, el segundo apartado versará sobre el estudio de la contradicción de tesis arriba mencionada.

* Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

2. IDEAS PRELIMINARES

Los principios en materia constitucional adquieren mayor preeminencia, porque son el logro de un esfuerzo interpretativo al reconocimiento de derechos contenidos en los textos constitucionales, que no significan sin duda sólo la necesidad de defensa frente a un Poder Legislativo y una administración cada vez más desbordante, sino la formulación de fines expresos del ordenamiento jurídico.¹ Bajo este concepto entendemos que opera la reserva de ley en materia tributaria.

Nuestra primera hipótesis, de la que partimos, es que la reserva de ley tributaria y la legalidad tributaria derivan del genérico principio de legalidad, y la doctrina lo ha considerado como un principio formal, ya que se refiere a la actuación tanto del Ejecutivo como del Legislativo; el primero dentro del marco de la legalidad (esfera aplicativa) y el segundo en tanto a la producción de las normas de derecho (esfera normativa). Ahora bien, para dilucidar los postulados referidos, analicemos por separado cada uno de ellos.

En este trabajo partimos de que el principio de legalidad en sentido amplio se desdobra en dos tiempos: el primero se refiere al principio de reserva de ley que está dirigido al Legislativo (ámbito normativo) y, el segundo atañe al principio de legalidad tributaria que acota la actuación del Ejecutivo como ejecutor de la norma emanada del Legislativo (ámbito aplicativo). Es decir, son dos caras de la misma moneda: la reserva de ley está encaminada al Legislativo como creador de las

¹ ACOSTA ESPAÑA, "Los principios constitucionales del derecho tributario español", en *Revista de Derecho Financiero*, Madrid, 1966, p. 1256.

normas y la legalidad tributaria está direccionada al Ejecutivo como ejecutor de éstas. Uno las crea y el otro las aplica.²

Esto es, el genérico principio de legalidad se concibe en dos momentos acotados por la Constitución: el primero como la cláusula de normación³ dirigida al Legislativo, sancionada en el artículo 31, fracción IV; y el segundo, el imperio de la legalidad que se impregna en todos los actos administrativos emanados del Ejecutivo, establecido en el segundo párrafo del artículo 14 y primero del artículo 16 constitucionales. El primero se aplica cuando se confecciona la norma por el legislador, y el segundo se asume cuando el Ejecutivo debe actuar conforme a lo expresamente señalado por la norma.

En el derecho patrio existen profusos estudios sobre los principios de legalidad tributaria⁴ y reserva de ley —los cuales en ocasiones los identifican y embrollan—, además de contar con una tradición judicial que les ha dado contenido y hondura.⁵ Sin embargo, se considera que en sede teórica la reflexión

² En el mismo sentido encontramos a TORRUCO SALCEDO SITLALY, "Principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano" en *Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado*, Ríos Granados Gabriela, editora, en próxima publicación por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 8.

³ M. S. Giannini dio a conocer la frase "la norma sobre la normación", la cual opero sobre la producción jurídica. M. S. GIANNINI, "I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, marzo 1957, p. 9.

⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Oxford University Press, 2000, pp. 175 a 182; DE LA CUEVA, Arturo: *Justicia, Derecho y Tributación*, México, Porrúa, 1989, p. 225; DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 265; FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, 1991, p. 203; JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, ECAFSA, 1998, p. 178; CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Introducción al Derecho Mexicano. Derecha Fiscal*, México, IU/UNAM, 1981, p. 12; FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, Porrúa, 2000, p. 137. Sobre este punto existe la postura de que la reserva de ley un nutriente del principio de legalidad y, por tanto, estos términos los considera sinónimos. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo", en *Lex*, tercera época, año III, enero 1997, número 19, p. 6.

⁵ No obstante, en fechas recientes la SCJN ha relativizado el principio de reserva de ley con la teoría de las cláusulas habilitantes, en la que permite que en normas emanadas por el

hecha sobre estos postulados está en punto muerto y no se ha advertido la cuestión toral del problema. En primer término porque estos principios no son estáticos, sino al contrario, tienen movilidad al ser flexibles, esto gracias a la interpretación judicial, a la asunción de facultades de hecho o derivadas de la administración tributaria o, incluso, por la misma actuación del Legislativo. Así, se advierte que el análisis de estos principios está estrechamente vinculado con el constitucionalismo moderno o, más aun con el "neoconstitucionalismo".

Los postulados de legalidad y reserva de ley son instituciones que al eliminar la arbitrariedad de la actuación del gobierno se convierten en garantes del contribuyente y, por tanto, se colocan en un primer plano como "normas de aplicación inmediata", encargadas de regular las relaciones entre los poderes públicos y los contribuyentes. En este trabajo abordaremos, en líneas generales, el principio de legalidad tributaria; sin embargo, el tema central a estudio será el *postulado de reserva de ley*. Al hilo de esta disertación, surge una primera cuestión a resolver y es la siguiente: ¿puede considerarse a la reserva de ley⁶ un derecho fundamental? Y la respuesta es afirmativa.

3. RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA: DERECHO FUNDAMENTAL

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que la reserva de ley en materia tributaria es un derecho

Ejecutivo en concreto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que a través de su órgano descentralizado, el Servicio de Administración Tributaria se establezcan los elementos cuantitativos de la obligación tributaria.

⁶ No existe ninguna duda en nuestra doctrina que tanto la legalidad tributaria como la *reserva de ley* son "principios constitucionales tributarios". GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional...", op. cit., p. 5.

fundamental, tal como lo expone en reiteradas tesis, entre las que destacan las que dieron entrada al juicio de amparo en materia tributaria. Así, en otro momento hemos apuntado que la defensa del contribuyente a través de los principios de justicia tributaria es muy reciente, pues fue a principios del siglo pasado (1925) cuando por vez primera se juzga, mediante el juicio de amparo, la inconstitucionalidad de las contribuciones por no cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad.⁷ A partir de entonces, y con sus altibajos, se ha entretejido una copiosa jurisprudencia sobre los principios tributarios que, lejos de formar un cuerpo homogéneo sobre la doctrina tributaria, algunos autores⁸ sostienen —no felizmente— que el desarrollo de estos principios es somero por parte de la doctrina y la jurisprudencia mexicana.

La reserva de ley tributaria es un principio de abo­lengo democrático, pues ha sido confeccionado desde antaño a través de incesantes luchas del individuo frente al poder absoluto y arbitrario del Estado.⁹ Ciertamente, Otto Mayer¹⁰ a la exclusión de la iniciativa del Ejecutivo sobre ciertas materias especialmente indicadas en la norma constitucional, le dio la categorización de "reserva de ley", diferenciándola de la

⁷ Para los antecedentes de los principios tributarios en México es de obligada lectura el manual de GARCÍA BUENO, Marco César, *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, 2000, p. 113.

⁸ GARCÍA BUENO, Marco César, *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, (coord.), México, Porrúa, 2005, p. 49. En el mismo sentido ya lo había manifestado Flores Zavala al indicar que la Suprema Corte no había dado un criterio definido por lo que debía entenderse por proporcionalidad y equidad. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas...*, op. cit., p. 207; YÁNEZ FRANCO, "Perspectivas de la Imposición Directa de los Sistemas Modernos", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 37, enero, México, 1991, p. 56.

⁹ Nació garante de la libertad y propiedad de los particulares.

¹⁰ MAYER, Otto: *Derecho Administrativo Alemán*, Tomo I, parte general, traducción directa del original francés "Le Droit Administratif Allemand, Paris: V. Grard et T. Briere, 1904 por Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin, Buenos Aires, Depalma, 1949, p. 98.

preferencia de la ley. Aunque el citado autor en su obra recoge la doctrina alemana que estudia la reserva de ley, tal es el caso de Von Sarwey y Anschotz.¹¹ Además, Otto Mayer entiende por preferencia de ley, que la ley no puede ser anulada, modificada o privada por otra vía, y que la ley anula todos los actos contrarios a ella.¹²

La reserva de ley tributaria es un derecho fundamental formal,¹³ es decir, no obstante que no sea sustantivo como el de capacidad contributiva o el de igualdad tributaria, no es de menor valor, sino que en sí mismo encierra un valor intrínseco, una fuerza implícita, pues establece cuáles son las materias que están reservadas a la ley por diseño constitucional. La reserva de ley se sanciona en las Constituciones porque de otro modo no tendría sentido. De origen, esta reserva de ley opera sobre los derechos fundamentales,¹⁴ además, sus raíces más profundas provienen de la reserva de los impuestos y de las penas. La reserva de ley funge como garante de la seguridad jurídica,¹⁵ la propiedad, la libertad de los particulares, la igualdad ante la ley¹⁶ y el juicio de razonabilidad en la ley.¹⁷ Esta idea no es novedosa en nuestro derecho,

¹¹ Véase la nota 12 de su obra.

¹² MAYER, Otto, *Derecho administrativo...*, op. cit., p. 95.

¹³ García de Enterría y Ramón Fernández indican que en España la reserva de ley es un principio material, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo I*, 5a. ed., Madrid, Ed. Civitas, 1989, p. 256.

¹⁴ MAYER, Otto, *Derecho administrativo...*, op. cit., p. 98 y ss.; DE OTTO, Ignacio, *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona, Ed. Ariel, 1998, p. 116.

¹⁵ En su doble aspecto: certidumbre del derecho y eliminación de arbitrariedad. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, Amatucci, Andrea, (coord.), Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1980, p. 60.

¹⁶ *Ibid.*, p. 61.

¹⁷ El juicio de razonabilidad de la clasificación legislativa de acuerdo con Pérez Portilla se debe entender como "una concepción valorativa de la igualdad que obliga no tanto una paridad absoluta de trato, como a la justificación de las desigualdades e incluso de las desigualdades de trato que puedan establecerse." Es así, que resulta imperativo para el legislador que motive o justifique la razón suficiente para que establezca un tratamiento diferenciado, lo

pues encontramos criterios jurisprudenciales que indican que la reglamentación de los derechos fundamentales sólo puede hacerse mediante ley formal —salvo casos excepcionales—,¹⁸ lo que significa que la ley custodia los derechos fundamentales sustantivos.

En líneas anteriores hemos indicado que este principio es la otra cara de la moneda del referido a la legalidad tributaria. Es decir, está expresamente dirigido al legislador, pues debe ser respetado por el diseñador de la ley al momento de confeccionar cualquier tributo; expresado en otras palabras, todos los elementos esenciales del tributo deben estar perfectamente bosquejados en una norma de rango legal emanada del Legislativo, lo que se conoce en otras palabras como "reserva de lo esencial". Este principio debe regir el actuar del legislador al momento de determinar el hecho imponible y los elementos cualitativos y cuantitativos del mismo. Entendido así, a este principio se le conoce como principio de reserva de ley relativo, pues el absoluto se apodera tanto de los aspectos formales como sustantivos de la obligación tributaria. La reserva de ley es excluyente, imperativa e irrenunciable debido a que por mandato constitu-

que se traduce en una exigencia de buenos argumentos. De tal manera, que el legislador tiene libertad para clasificar situaciones o personas, sin embargo, no todas las clasificaciones son razonables, y en tal sentido Pérez Portilla siguiendo a Rey Martínez Fernando indica: "una clasificación razonable es aquella que incluye a todas las personas situadas respecto del propósito de la ley. Este propósito puede ser la eliminación de un daño público o la consecución de algún bien público". En resumen, se debe destacar la importancia de la labor del legislador en motivar suficiente y razonadamente el trato diferenciado entre situaciones iguales. PÉREZ PORTILLA, Karla, *Principio de Igualdad: alcances y perspectivas*, México, UNAM/IJ/CNPD, 2005, p. 99.

¹⁸ Esta postura puede encontrarse en la tesis jurisprudencial bajo el siguiente rubro: "LEYES Y REGLAMENTOS, DIFERENCIA ENTRE LOS". Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo LXXII, p. 6715. En esta misma línea de argumentación encontramos que la reglamentación de las garantías individuales en materia federal será a través del Congreso de la Unión, y en materia local mediante las legislaturas estatales. Véase bajo el rubro: "GARANTÍAS INDIVIDUALES, LEYES REGLAMENTARIAS DE LAS". *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo XL, abril de 1934, p. 3327.

cional se sancionan las materias que son objeto de reserva de ley. Tal es el caso de los impuestos especiales en que existe una reserva en favor del Congreso de la Unión para crearlos.

Ahora bien, como este principio deriva de una cuestión de confianza, podemos decir que se ha ido relativizando tanto por el Legislativo como por el órgano jurisdiccional, al irse estableciendo los parámetros sobre los cuales debe construirse. En México, el principio de reserva de ley tributaria relativa¹⁹ ha sido explorado debido a la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo y, recientemente, a la creación de reglas de carácter general. En otros contextos, como el español, este postulado ha estado en debate por la interdicción del Decreto-Ley²⁰ y de los reglamentos autónomos. Para el cometido de este estudio, se debe trazar el confín de dicho postulado.

4. LA RESERVA DE LEY: CUESTIÓN DE CONFIANZA

Primeramente debemos aseverar que el principio de reserva de ley es una "cuestión de confianza",²¹ lo que significa que es

¹⁹ Resulta necesario apuntar, que en nuestra Constitución Política no existe una manifestación expresa que distinga el principio de legalidad tributaria del de reserva de ley tributaria.

²⁰ MARTÍN QUERALT, J., "La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria", REDF, núm. 24; LASARTE, J., "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de la Constitución española de 1978", en *Hacienda y Constitución*, Madrid, IEF, 1979; LOZANO SERRANO, C., "Las fuentes del Derecho en la Doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero", RAP, 99/1982; PÉREZ ROYO, F., "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria", REDC, núm. 13, 1985; PALAO TABOADA, C., "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria", CT, núm. 43, 1982; FALCÓN Y TELLA, "El Decreto-ley en materia tributaria", REDC, núm. 10, 1984; ALGUACIL MARÍ, María Pilar, "Doctrina del Tribunal Constitucional español sobre principios formales del ordenamiento tributario", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, enero-abril 1996, p. 228; y "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria", REDF, núm. 101, ene-mar, 1999.

²¹ En el derecho comparado encontramos experiencias sobre "la cuestión de confianza" considerándosele un recurso político, en cuestiones de control de poder, para una mayor referencia véase: VALADES DIEGO, *El control del Poder*, México, Ed. Porrúa/UNAM, 2006, p. 253.

la confianza de los gobernados, depositada en el Legislativo, para que éste último sancione en una ley formal y material todos los elementos esenciales del tributo. La doctrina clásica ha reconocido el papel que ha desempeñado la "ley" como el valor supremo de autolimitación del poder, ya que ésta es el instrumento de autogobierno de la colectividad.²² La cuestión de confianza es una suerte de legitimidad democrática.²³ Bajo esta definición y siguiendo las palabras de González García en la cita del brocado romano, indica el profesor español: "lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado".²⁴ Esto se traduce en que la ley es la vía por la cual se manifiesta la voluntad del pueblo. Éste deposita su confianza en sus representantes para que éstos se encarguen de crear leyes y tributos.

En virtud de esta "cuestión de confianza" por mandato constitucional se sanciona que determinada materia debe ser establecida mediante el procedimiento legislativo, en donde se motive dicho acto; es decir, que se discuta a profundidad, por los representantes del pueblo, la materia que está sujeta a la reserva del procedimiento legislativo,²⁵ dando con ello debido cumplimiento a la racionalidad legislativa.²⁶

²² GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional...", *op. cit.*, p. 6; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo I*, *op. cit.*, p. 255.

²³ Algunos autores señalan que el papel de la reserva de ley en la actualidad tiene una función democrática, debido a que el legislativo representa tanto a las mayorías como a las minorías. CARBONELL, Miguel, voz: "Reserva de ley", en *Diccionario de Derecho Constitucional*, Carbonell Miguel (coord.), México, Ed. Porrúa/UNAM-IJ, 2002, p. 531.

²⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad...", *op. cit.*, p. 61.

²⁵ Por mandato constitucional materia tributaria primeramente se discute en la Cámara de Diputados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 72, inciso H) de la Constitución.

²⁶ Un segmento importante de la racionalidad legislativa es la "exposición de motivos" que va integrada en la iniciativa de una ley. De acuerdo con Sempé Minvielle con la exposición de motivos se establecen los objetivos buscados en ella; el espíritu que anima la iniciativa; las razones del contenido de las disposiciones; la explicación de la medida propuesta y sus alcances. La exposición de motivos cumple con la tarea de expresar las razones por las cuales se somete a la consideración del Poder Legislativo. SEMPÉ MINVIELLE, Carlos, *Técnica Legislativa y Desregulación*, (2a. ed.), México, Ed. Porrúa, 1998, p. 16.

El derecho es historia, por lo que no debemos perder nuestra memoria tributaria y recordar que la implantación de tributos confiscatorios ha sido motivo de revueltas, conflictos sociales y hasta revoluciones. Sin embargo, al parecer la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ido relativizando esta "cuestión de confianza" entre los gobernados y el Legislativo, remitiéndola al Ejecutivo mediante la teoría de las "cláusulas habilitantes".²⁷ Esto se traduce, lo que en otro trabajo hemos apuntado, en las "transferencias externas e internas del Estado".²⁸ Las primeras se refieren a que el Estado traslada alguna de sus funciones fundamentales a la sociedad civil; las segundas, son aquellas que tienen su origen entre los distintos poderes, de tal manera que un poder transfiere su facultad constitucional a otro poder.²⁹

Por otra parte, es menester hacer mención que el tema de la cuestión de confianza no es nuevo, pues en la doctrina francesa se ha destacado que en el presidente también reposa la cuestión de confianza, debido a que es un cargo de elección por sufragio universal, lo cual, para esta corriente de

²⁷ El tema de suyo no es novedoso, para observar la problemática que se ha generado en otros contextos y en específico el caso francés remítase a la obra de GARCÍA DE ENTERRÍA Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo I*, ..., op. cit., pp. 257 y ss. Los citados autores a la delegación legislativa le llaman técnicas artificiosas y crecientes y representan una "especie de acrobacia seudojurídica". *Ibid.*, p. 257. En este mismo sentido encontramos las "autorizaciones" permiten que una materia reserva a la ley por una "habilitación legal" se degrade la disposición que regulaba una materia en concreto. SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*, 9a. ed., Madrid: Univesidad Complutense, Facultad de Derecho, sección publicaciones, Madrid, 1991, p. 21.

²⁸ Véase nuestros trabajos: *Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario*, Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, núm. 10, México, SCJN/UNAM, 2006, p. 82; y en *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y las reglas generales en materia tributaria*, "Documento de trabajo", núm. 38, México, IJJ/UNAM, 2003, p. 3.

²⁹ Aquí cabe recordar la cita realizada por Otto Mayer sobre la separación de poderes de los autores franceses. "Monnier en su discurso sobre el proyecto de Constitución del 13 de agosto de 1789 indicó: Los poderes no deben estar enteramente separados, basta con que estén divididos". MAYER, Otto, *Derecho administrativo alemán*, op. cit., p. 91.

pensamiento, también puede respaldar al poder normativo alternativo.³⁰

En la contradicción de tesis comentada, el problema de fondo a dilucidar era, precisamente, esta "cuestión de confianza" de permitir que otro poder distinto al Legislativo estableciera algunos elementos esenciales del derecho por servicios.

El principio de reserva de ley tributaria responde a una necesidad de certeza del gobernado, pues al significar un sacrificio económico de los particulares, para financiar el gasto público, dicho sacrificio debe ser producto de un proceso legislativo el cual deberá iniciar en la Cámara de Diputados como facultad exclusiva, pues es la expresión de la voluntad soberana legítimamente constituida, de acuerdo con los artículos 31, fracción IV, 39, 41, párrafo primero y 72, inciso h) de nuestra Constitución Federal. Este principio es clásico del Estado moderno de derecho, y en el parlamentarismo inglés se le conoce como "*No taxation without representantion*".³¹

La reserva en materia tributaria se ha cimentado como una verdad absoluta bajo las expresiones latina y anglosajona: *nullum tributum sine lege* y *no taxation without representation*. Estas locuciones son principios políticos de autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes.³² De tal forma, este postulado pone de relieve "la ley formal" como "voluntad popu-

³⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón: *Curso de derecho administrativo I*, op. cit., p. 257.

³¹ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario*, Parte General, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 41.

³² Siguiendo el criterio de Rodríguez Bereijo. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Vol. II, Madrid, Ed. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1994, p. 1292.

lar³³ y como decisión del pueblo a través de sus representantes.³³ Es así que en el entramado jurídico debe ponerse ante todo y sobre todo "la ley formal" bajo este principio garante.

5. ALCANCE DE LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

En nuestra opinión, el principio de reserva de ley prescribe las materias que deben ser objeto de una "reserva de ley".³⁴ En tal sentido, en materia tributaria se ha llegado a plantear: ¿cuál es su ámbito material?, ¿qué elementos de la contribución deben ser amparados por la reserva de ley?, ¿cuál es la naturaleza que debe atribuirse a ésta? y ¿qué tipo de ley es la exigida por la reserva?³⁵

Doctrinalmente se conocen diversos tipos de reserva: la absoluta y la relativa. Sobre las diversas reservas encontramos distintos argumentos, pues recordemos que el derecho es dúctil y argumentable. La primera apunta a que la materia sujeta a reserva, debe estar prevista de forma absoluta en una ley material y formal, excluyendo en su totalidad la posibilidad de que se regule alguna parcela de esta materia en una norma que no sea emanada del Legislativo.³⁶ En cuanto a la segunda, por el contrario, permite la ingerencia de otras normas que

³³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Principio de legalidad, estado material de derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, enero-abril, 1984, p. 12.

³⁴ En este mismo sentido encontramos a SEMPÉ MINVIELLE, Carlos, *Técnica Legislativa...*, op. cit., p. 49.

³⁵ CORTÉS CAMPOS, Josefina, COSSÍO DÍAZ, José Ramón, MEJÍA GARZA, Raúl y ROLDÁN XOPA, José, "Orden jurídico administrativo federal y mejora regulatoria", en *Este país, tendencias y opiniones*, suplemento especial del ITAM, núm. 140, noviembre, 2002, p. 22.

³⁶ En esta posición encontramos posturas menos rígidas en virtud que permiten para cuestión detalle y ejecución normas de menor rango. Morati; o bien, para otros autores también es válido regular las cuestiones de detalle mediante decretos ley o delegados. Martínez.

no tengan rango de ley,³⁷ con la salvedad de que la ley sea el legítimo cauce para establecer las directrices de cómo deberá regir esta parcela la norma que no tenga rango legal.³⁸ Y aquí en esta clase de reserva existen matices, pues en alguna parte de la doctrina se indica que sólo basta con establecer aquellos elementos que individualicen el tributo, y otro sector proclama que dentro de estos elementos deben considerarse también los cuantitativos y los beneficios fiscales. Y dentro de esta última línea argumentativa, en la doctrina mexicana encontramos a Góngora Pimentel, quien se inclina por la "reserva de lo esencial".³⁹ En todo caso, nosotros somos de la opinión que por mandato constitucional se establezca, con toda precisión, qué materias son sujetas a reserva de ley y cuáles se pueden dejar al reglamento.

Bajo esta concepción, la reserva de ley relativa se manifiesta en que los elementos estructurales de la obligación tributaria deben estar determinados en ley.⁴⁰ Al establecerlos por medio de ley, se analiza el grado de racionalidad en la propia estructura interna de la contribución, así como su ensamble y coordinación con el sistema tributario.⁴¹ En cada contribu-

³⁷ En interpretación de Sempé Minvielle de una jurisprudencia de Tribunales Colegiados, los reglamentos no autónomos, es decir, el reglamento de una ley si puede afectar de forma sustancial los derechos fundamentales. La tesis que comenta es la que se encuentra con el rubro: REGLAMENTOS MUNICIPALES. NO PUEDEN AFECTAR DERECHOS CONSTITUCIONALES DE LOS GOBERNADOS. (Apéndice 1917-1995, tomo III, materia administrativa, tesis de jurisprudencia número 734) citado en su libro *Técnica Legislativa y Desregulación*, 2a. ed., México, Porrúa, 1998, p. 51.

³⁸ Sobre este punto de Otto no está de acuerdo porque la deslegalización o remisión es constitucionalmente inadmisibles, debido a que la remisión a un reglamento es constitucional cuando la materia no está reservada por mandato constitucional.

³⁹ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional...", *op. cit.*, p. 9.

⁴⁰ Esta opinión también es compartida por distinguidos tratadistas españoles: PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 42. Así como en España el Tribunal Constitucional en sus sentencias SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987.

⁴¹ JABALENA RODRÍGUEZ, Antonia, "Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley reguladora de las Haciendas Locales", en *Estudios Sobre Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna*, coord. Sánchez Galiana, José Antonio, Granada: Comares, 2000, p. 168.

ción debe existir una coherencia interna y se debe evitar, en lo mejor posible, la doble o triple imposición sobre el mismo objeto-material del tributo, sustituyendo un sistema fiscal progresivo por uno confiscatorio.

Como se puede observar, la reserva tributaria juega un papel muy importante en el sistema fiscal, ya que además de reflejar la voluntad soberana legítimamente constituida, es una válvula que mide la racionalidad del sistema tributario. Ahora bien, sujeto activo, sujeto pasivo, objeto material, hecho imponible, base imponible, tasa o alícuota, como elementos internos de la obligación fiscal, están sujetos a este principio y se encuentran integrados entre sí lógicamente. La única manera de constatar esta ilación es observándola en la ley que impone la obligación tributaria, ya que este principio también se aplica a las exenciones o beneficios fiscales.⁴² Consideramos, en consecuencia, que este principio tiene una mayor justificación, ya que altera los elementos esenciales de las contribuciones, además de ser materia de una sensibilidad especial porque los beneficios pueden ser fiscales o extrafiscales.

6. RESERVA DE LO ESENCIAL

La reserva de lo esencial, también conocida como reserva atenuada,⁴³ es la que encontramos en nuestro sistema tributario. Ahora bien, esta reserva puede entenderse en dos sentidos:

- A) Que en una ley se sancionen todos los elementos esenciales del tributo, dejando al Ejecutivo desarrollar los elementos restantes, o

⁴² PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 42. En España la Constitución establece este principio expresamente señalado en el artículo 133.3: "Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley".

⁴³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad...", op. cit., p. 63.

- B) La exigencia de la ley para sentar las bases de los elementos fundamentales que permitan individualizar al tributo, de tal manera que se deje al Ejecutivo la integración de estos elementos.

La mayor parte de la doctrina especializada⁴⁴ se ha inclinado por el inciso A); sin embargo, ha reconocido alguna excepción, situándose en el inciso B), indicando que la calidad subjetiva y el hecho imponible sólo son indispensables para individualizar el tributo. Algún autor ha indicado que estos tres elementos fijan el contenido del tributo. González García ha documentado este tópico, haciendo notar que el tema no ha sido resuelto por unanimidad por los Tribunales Constitucionales ni la doctrina tanto en España como en Italia.⁴⁵ El profesor español, —en todo caso— hace notar que esta riqueza de posturas deriva de cómo se encuentra sancionado el principio de reserva de ley a nivel constitucional, pues existe una clara diferencia entre "con arreglo a la ley", "mediante la ley" y "en virtud de ley".

Somos de la opinión que en materia tributaria debe primar el criterio de la "reserva de lo esencial", aunque como ya lo ha puesto de manifiesto algún autor, la doctrina extranjera no se ha puesto de acuerdo aun en cuáles son los elementos esenciales del tributo.⁴⁶ Nosotros asumimos que los elemen-

⁴⁴ En la doctrina italiana encontramos a DUS, "Considerazioni sulla discrezionalità nell'accertamento tributario", *Riv. Dir. Fin., Sc. Fin.*, 1960, pp. 238 y ss.

⁴⁵ En Italia destaca las distintas posturas entre Abbamonte, Micheli, Berliri y Kruse. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad...", *op. cit.*, pp. 66 y ss.

⁴⁶ En un primer momento el PJF en este tema, plasmó en una tesis aislada que "los elementos esenciales —al menos del impuesto—, el alcance, la forma y el contenido de la obligación tributaria deben estar consignados de manera expresa en una Ley." Véase en la tesis aislada de rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.", *Semanario Judicial de la Federación*, Parte 91-96, Primera Parte, p. 173. Siguiendo esta postura encontramos otra tesis jurisprudencial que sanciona: La SCJN

tos son tanto los cualitativos como los cuantitativos del hecho imponible.⁴⁷ Ahora bien, la pregunta que surge en este momento es saber ¿cuál es el alcance de la reserva de lo esencial? Sostenemos, definitivamente, que tanto el carácter subjetivo (los sujetos activo y pasivo),⁴⁸ el objetivo (elemento objetivo del hecho imponible), el temporal (época de pago) y el carácter cuantificativo (base imponible y tasa o tarifa) deben ser objeto de diseño legal.⁴⁹ Recordemos pues, que el principio de reser-

"el artículo 31 constitucional, en su fracción IV [...] no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto [...] estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside". Véase su tesis jurisprudencial de rubro "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.", en *Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno*, tesis 80, 146.

⁴⁷ Esta postura la teníamos plasmada en nuestros "criterios jurisprudenciales durante la Séptima Época, así se advierte en la tesis de rubro "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.", *Apéndice de 1995, Séptima Época*, tesis, 162.

⁴⁸ Sobre este elemento esencial no parece que exista controversia en nuestro órgano jurisdiccional, pues ha dejado sentado que los sujetos tanto activo como pasivo deben estar bajo la reserva de ley. Véase la tesis de rubro "AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 96. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario Judicial...*, Tomo XII, tesis, 2a. LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

⁴⁹ Este criterio también se ha recogido en nuestra jurisprudencia de la Suprema Corte en la que sostiene: "el artículo 6o. del Decreto 308 de la Legislatura del Estado de Nuevo León, que aprueba el proyecto de ejecución de las obras "Integración Urbana San Agustín - Valle Oriente - Monterrey Sur", al establecer que el impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica ha de determinarse considerando, entre otros elementos, los coeficientes de utilización del suelo, viola el principio de legalidad tributaria porque en el citado decreto y en las leyes a las que remite, o en aquellas que tienen relación con la materia, no se establecen las reglas, procedimientos o criterios conforme a los cuales deben calcularse los citados coeficientes, de lo que se sigue que se vulnera el citado principio en tanto se deja a la libre voluntad de las autoridades administrativas la determinación de uno de los elementos que son necesarios para calcular el importe del tributo". Véase su tesis de rubro "VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DE. EL ARTÍCULO 6o. DEL DECRETO 308 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEÓN VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo V, tesis P./J. 20/97,

va de ley es un derecho fundamental que protege la propiedad y libertad de los individuos.

El problema que se ha planteado en México con relación a la reserva de ley es el relativo a los elementos cuantificadores del hecho imponible; es decir, los elementos que cuantifican la deuda tributaria: la base imponible y la tasa o tarifa. Sobre este punto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵⁰ se ha manifestado en favor de que los elementos

marzo de 1997, p. 64. Bajo esta misma línea de argumentación encontramos las siguientes tesis: "La SCJN ha indicado concretamente con el artículo 83 BIS-H, viola ese principio, al dejar al arbitrio del Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México la determinación de uno de los elementos de la cuota de ese tributo. Por tanto, aun cuando la ley de manera abstracta señala algunos de los elementos que integran la cuota del impuesto controvertido, resulta inadmisibles que la propia ley faculte a una autoridad fiscal para la fijación de uno de los elementos de la cuota del gravamen. Por consiguiente, el artículo mencionado en cuanto faculta al expresado Instituto a determinar los sectores catastrales, es inconstitucional." Véase su tesis jurisprudencial de rubro "RADICACIÓN, IMPUESTO SOBRE EL ARTÍCULO 83 BIS-H DE LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MÉXICO, VIGENTE EN 1993, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL", en *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Tomo 76, tesis P./J. 8/94, abril de 1994, p. 14; otra tesis en este mismo sentido se puede observar que: "sin embargo, respecto de la base gravable —que se constituye con el "valor catastral" en términos de lo dispuesto en los artículos 51 y 55 de la mencionada Ley de Hacienda—, no existe seguridad y certidumbre para el causante, pues el hecho de que el artículo 5o. de la Ley de Ingresos permita actualizar las tablas de valores catastrales que toca elaborar a la Junta Central de Catastro, a la Junta Regional de Catastro y al director general de Catastro, provoca que las autoridades administrativas, con posterioridad al establecimiento del impuesto, intervengan en la determinación de la base en tanto que pueden modificar los valores catastrales de los inmuebles [...] es evidente que uno de los elementos esenciales del impuesto no queda determinado en la ley [...] en cualquier momento, la base de tributación puede ser modificada al arbitrio de las autoridades administrativas, situación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación [...] ha considerado inconstitucional al establecer "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY". Véase su tesis de rubro "IMPUESTO PREDIAL. SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE SINALOA)", en *Semanario...*, op. cit., Tomo V, tesis P. LXXXVIII/97, mayo de 1997, p. 165.

⁵⁰ La Segunda Sala de la Suprema Corte ha indicado que "conforme a lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV, constitucional, la hacienda de los Municipios se integra de los bienes que les pertenezcan así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor; precepto que interpretado en forma sistemática con lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, donde se consagra el principio de legalidad tributaria, exige que toda contribución municipal, incluyendo sus elementos esenciales, a saber: sujeto, objeto, procedimiento para el cálculo de la base, tasa o tarifa, lugar, forma y época de pago, deban establecerse en una ley emanada de la respectiva Legislatura Local. De ahí que

esenciales de las contribuciones se establezcan en ley. Este problema también se ha observado respecto a las aportaciones de seguridad social,⁵¹ a pesar de que la doctrina y la legislación extranjera las consideran exacciones parafiscales⁵² en México, por mandato legal son tributos, por tanto, deben respetar los principios sancionados en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

el punto VII del acuerdo aprobado el 25 de enero de 1997 en la sesión de cabildo celebrada por el Ayuntamiento del Municipio de Valle de Bravo, que establece la base y la tasa aplicables para el cálculo de los derechos para recibir el servicio consistente en el otorgamiento de licencias para construcción, transgrede lo dispuesto en los referidos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos." Véase su tesis de rubro "CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTOS CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO)", en *Semanario...*, op. cit., Tomo X, tesis 2a. CXLI/99, diciembre de 1999, p. 404. Las cursivas son nuestras.

⁵¹ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha indicado en una tesis aislada que "[e]n efecto, se transgrede el principio de reserva de la ley, porque teniendo las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social la naturaleza de contribuciones, concretamente de aportaciones de seguridad social, deben cumplir con el principio de legalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, conforme al cual sus elementos esenciales, dentro de los que se encuentra la base de la contribución, deben estar consignados en la ley, encontrándose, por tanto, prohibido al reglamento determinar tales elementos, como lo hace su artículo 6o., al establecer la base conforme a la cual se cotizará en el ramo del seguro de enfermedades y maternidad, tratándose de trabajadores que laboren jornadas reducidas y que perciban un salario integrado inferior al mínimo regional." Véase la tesis aislada de rubro "SEGURO SOCIAL. EL ARTÍCULO 6o. DEL REGLAMENTO PARA EL PAGO DE CUOTAS VIGENTE HASTA EL 30 DE JUNIO DE 1997, VIOLA EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, CONSTITUCIONAL", en *Semanario...*, op. cit., Tomo X, tesis 2a. CXVII/99, septiembre de 1999, p. 268; El Segundo Tribunal Colegiado del Segundo Circuito ha señalado que "[e]l artículo 18 del Reglamento del Seguro Social, obligatorio para los trabajadores de la construcción por obra o tiempo determinado, faculta a la autoridad exactora para que determine uno de los elementos que tiene que considerar para señalar la base gravable del crédito de las cuotas obrero-patronales, aplicando entre otras cosas, los datos que según su experiencia estime como probables; sin embargo, al no encontrarse esto consignado en la ley, sino en una disposición reglamentaria, es violatorio de la garantía de legalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República". Véase la tesis de rubro "SEGURO SOCIAL OBLIGATORIO PARA LOS TRABAJADORES DE LA CONSTRUCCIÓN POR OBRA O TIEMPO DETERMINADO, REGLAMENTO DEL SU ARTÍCULO 18 ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA", en *Semanario...*, op. cit., Octava Época, Tomo XII, noviembre de 1993, p. 437.

⁵² La parafiscalidad ha sido aceptada en la doctrina tributaria, cuya característica principal es la exigencia de tributos por parte de un ente público no territorial, entendiéndose como ente territorial al Estado, provincias o regiones, en el caso de la República Mexicana serían la Federación y las entidades estatales, ya que los Municipios no tienen potestad normativa de imposición. Además, se reconoce como una contribución redistributiva lo que significa que la exigen para sufragar sus actividades, lo que significa que tiene un destino específico. Y otra nota común de esta categoría es que se le imponen a determinados individuos o bien, porque usufructúan algún servicio que prestan estos entes públicos. MICHELL, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, traducción y estudio preliminar de Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p. 181.

7. DISMINUCIÓN DE LA RESERVA DE LEY EN LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS

Sin embargo, al lado de las tesis citadas, se observa que existe una fuerte tendencia por parte del legislador para dejar al arbitrio del Ejecutivo el establecimiento de algunos elementos esenciales del tributo.⁵³ En vista de lo anterior, se observa un giro de timón de noventa grados por parte de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, en específico la Segunda Sala, al indicar textualmente que:

⁵³ Esta parcela del derecho, las relaciones entre los poderes Legislativo y Ejecutivo ponen de manifiesto la constante invasión del ámbito de competencia de éste último hacia el Legislativo. De acuerdo con la idea contemporánea del Estado de derecho, las facultades de cada uno de los poderes deben estar expresamente establecidas en la Constitución. En materia tributaria la relación del Ejecutivo con el Legislativo, es de constitucionalidad. El vínculo entre estos dos poderes en el área tributaria es controversial, con lo cual, se observa una elasticidad del principio de división de poderes, pues en ocasiones puede ser flexible o rígido. Este postulado en ocasiones se torna flexible y excepcional cuando constitucionalmente es permitido, así tenemos los supuestos de la suspensión de los derechos fundamentales (art. 29 constitucional) y la regulación del comercio exterior (art. 131 constitucional). En tales casos, podemos hablar de legislación delegada. Véase a CORTÉS CAMPOS, Josefina y otros, *op. cit.*, p. 4.

En materia tributaria, esta situación se observa cuando el Legislativo delega facultades de imposición en favor del Ejecutivo, específicamente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Un claro ejemplo es lo establecido en el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que a la letra señala: 'Corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15, cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de ley o de reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares. En los casos en que la delegación de facultades recaiga en jefes de oficina, de sección y de mesa, de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, aquéllos conservarán su calidad de trabajadores de base en los términos de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado...{ }'.

De acuerdo con esta idea, concebida como una distribución de funciones, cada poder tiene definidas sus facultades en la Constitución. En el ámbito tributario las facultades se traducen en la potestad normativa de imposición que le corresponde al Legislativo, lo anterior de acuerdo con las exigencias de la democracia representativa, y al Ejecutivo las potestades financieras. CAZORLA PRIETO, *Manual de Derecho Tributario*, Madrid, 2000, p. 64.

Sin embargo, la distribución de funciones ha sido invadida por el Ejecutivo, gracias a que el Legislativo frecuentemente vulnera el de reserva de ley y delega sus facultades al Ejecutivo. A modo de ejemplo, tenemos las resoluciones misceláneas que, al amparo de ser reglas de carácter general, establecen derechos y obligaciones a los contribuyentes. Margain Manautou opina en el mismo sentido e ilustra esta situación al transcribir preceptos de nuestras leyes fiscales. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2000, p. 127.

... la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.⁵⁴

En tal sentido se pronuncia la Segunda Sala que se observa una interpretación restrictiva de la reserva de ley por parte de ella.

Pero veamos con lupa esta cuestión, ya que al parecer lo que ha sucedido con nuestro Máximo Tribunal, es que se remonta a una añeja idea de la doctrina italiana, al considerar que sólo bastará cumplir con el mandato constitucional, con la sanción en la ley del hecho imponible y sus elementos subjetivos, que bajo esta concepción no se estaría vulnerando el artículo 31, fracción IV. Sin embargo, no deja de sorprender que en un primer momento en el desarrollo de este principio se habían considerado todos los elementos esenciales —tanto cualitativos como cuantitativos de la obligación tributaria— bajo el amparo de la reserva de ley, como ha quedado demostrado a lo largo de estas páginas.

⁵⁴ Véase su tesis de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL", en *Semanario...*, op. cit., Tomo XII, tesis 2a./J. 111/2000, diciembre de 2000, p. 392.

Esto es, podemos dividir el estado de la cuestión en dos etapas: la primera como maximalista o absolutista de la reserva de ley de los elementos esenciales del tributo; y la segunda, minimalista que permite que los elementos cuantitativos de la obligación tributaria sean sancionados bajo el poder reglamentario general. No obstante, en este último punto se debe aclarar que no se ha dejado del todo al desamparo de la ley los elementos cuantitativos, pues por un lado, la Suprema Corte ha indicado que es violatorio del artículo 31, fracción IV, la determinación de alguno de los elementos cuantitativos por parte de la administración pública, tal como se puede observar del texto de la siguiente tesis jurisprudencial:

...los aludidos preceptos legales no consignan la cuota o tarifa que deban cubrir los particulares obligados al pago de los servicios de agua potable y alcantarillado, sino que dejan por completo al consejo de administración de la comisión correspondiente, la aprobación de los montos relativos, violando con ello la garantía de legalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que dejan al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de uno de los elementos del tributo, como lo es la tarifa o cuota del servicio público prestado por el Municipio.⁵⁵

Sobre este punto nuestro Tribunal Constitucional ha sido contundente, como se pudo observar en el caso del Impuesto

⁵⁵ "AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO. LOS ARTÍCULOS 19, 47, 48 y 49 DE LA LEY DE LA COMISIÓN RESPECTIVA, DEL MUNICIPIO DE ACAPULCO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario...*, op. cit., Tomo V, tesis P. XLII/97, marzo de 1997, p. 87.

sobre Hospedaje del Estado de Guerrero⁵⁶ en el que declaró inconstitucional el artículo 16 de la Ley de Ingresos de dicho Estado.

8. RESERVA DE LEY EN LAS MINORACIONES O EXENCIONES

Nosotros somos de la idea de que la reserva de ley debe imperar tanto en la exención⁵⁷ como en la minoración, puesto que *altera los elementos esenciales del tributo*. No se puede dejar al arbitrio del Ejecutivo la concesión de estos tipos de beneficios, porque puede suceder que se inscriban en la definición de privilegios, hecho que sí está prohibido en nuestra Constitución Federal. Este argumento se robustece de acuerdo con la más cualificada doctrina extranjera, entre la que cabe destacar lo expresado por Griziotti al indicar que:

Hay una profunda diferencia entre exención y privilegio. La exención se motiva y justifica o en reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad

⁵⁶ "...el precepto impugnado dispone como parámetro para determinar la tasa que debe pagarse por concepto del impuesto de hospedaje, la categoría de calidad de los hoteles, señalando diferentes porcentajes en razón de la clasificación de éstos, sin que tales elementos o categorías estén determinados en una ley en sentido formal ni material, sino que dependen de lo que una asociación civil, denominada Instituto Mexicano de Normalización y Certificación, proponga a la Secretaría de Turismo". Véase su tesis jurisprudencial de rubro "HOSPEDAJE. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE GUERRERO, AL QUE REMITE EL DIVERSO ARTÍCULO 51-D DE LA LEY DE HACIENDA DEL PROPIO ESTADO, QUE ESTABLECE LA TASA A PAGAR POR EL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario...*, op. cit., Tomo XI, tesis P/J. 47/2000, abril de 2000, p. 33.

⁵⁷ Por criterios jurisprudenciales se ha reconocido la constitucionalidad de las exenciones. Así podemos observar: "...interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de 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 de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos." Véase su tesis jurisprudencial de rubro "IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS", en *Apéndice de 1995, Séptima Época*, Tomo I, Parte SCJN, tesis 163, p. 165.

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.⁵⁸

Sobre este tópico, la Suprema Corte ha indicado en sus criterios que la exención de impuestos debe establecerse en ley y no en una norma de rango inferior en virtud de la facultad reglamentaria del presidente,⁵⁹ o bien establecer beneficios a ciertos grupos de contribuyentes mediante órganos descentralizados o desconcentrados, órganos autónomos, empresas paraestatales, secretarías de Estado o cualquier otro ente público dentro del Ejecutivo.⁶⁰

9. LEGALIDAD TRIBUTARIA

Usualmente encontramos la referencia de que la formulación de la legalidad tributaria está basada en el artículo 31, frac-

⁵⁸ GRIZIOTTI B., *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, Madrid, Reus, 1935, p. 135.

⁵⁹ Véase su tesis jurisprudencial de rubro "EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA.", en *Semanario...*, op. cit., Octava Época, Torno VII, tesis P/J. 25/91, junio de 1991, p. 54.

⁶⁰ La Segunda Sala de la Suprema Corte ha declarado inconstitucional el Decreto 31 ...Ley local... que crea una serie de contribuciones relacionados con el servicio de agua potable y alcantarillado y a su vez faculta a la Comisión de Agua Potable y Alcantarillado del Estado de Quintana Roo para que mediante la celebración de convenios de un trato especial a ciertos particulares, que por sus características singulares lo requieran, pero el legislador local no establece los requisitos y condiciones necesarios para definir las características singulares que requieran el mencionado tratamiento especial, 'circunstancia que evidencia la indeterminación de los elementos configuradores de la contribución, y como éstos pueden llegar a ser determinados por la comisión de referencia a través de un acto administrativo y no por la ley reguladora de ese acto, ello hace que el artículo mencionado resulte violatorio del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.' Véase su tesis aislada de rubro "AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9o. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario...*, op. cit., Torno XII, tesis 2a. LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

ción IV,⁶¹ constitucional. Ante todo, se debe puntualizar que la doctrina mexicana,⁶² con evidente propensión, analiza el principio de legalidad tributaria bajo el principio de identidad con el de reserva de ley tributaria.⁶³ Lo mismo acontece en sede teórica comparada, en virtud de que alguna parte de la doctrina extranjera⁶⁴ no hace una distinción entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Sin embargo, existe otra postura en la cual la distinción entre legalidad⁶⁵ y reserva de ley es fundamental. Nosotros nos sumamos a esta última postura, y a partir de este argumento desarrollamos un trabajo en el que se estudia, en primer término, el principio de reserva de ley tributaria y, posteriormente, el de legalidad tributaria.

Como es de sobra sabido, el principio de legalidad es el principio esencial que define al Estado de derecho.⁶⁶ En un primer enfoque, se debe indicar que se trata de la primicia de la ley. La legalidad frente a la actuación administrativa tiene dos vertientes: una positiva y otra negativa; la primera se refiere a que los actos de autoridad deben estar fundados en una ley, y la segunda se manifiesta como limitante a los actos

⁶¹ Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: ...

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

⁶² CORTÉS CAMPOS, Josefina y otros, *op. cit.*, p. 22.

⁶³ En virtud que la legalidad administrativa está sancionada en el artículo 16 constitucional.

⁶⁴ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 41.

⁶⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Principio de legalidad...", *op. cit.*, p. 11. En México tenemos a distinguidos autores: GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional...", *op. cit.*, p. 6.

⁶⁶ En este sentido para García de Enterría entiende que el Estado de derecho es "el imperio de la ley", "la convivencia dentro de las leyes", pero no cualquier ley sino aquella que se encuentre confeccionada dentro de la Constitución, por la voluntad popular y con garantía plena de los derechos fundamentales. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Principio de legalidad...", *op. cit.*, p. 12.

de autoridad. Lo que se traduce en un fundamento positivo y un límite negativo.⁶⁷

Reserva de lo esencial máximo vs reserva de lo esencial mínimo: su ponderación.

Una vez establecido el marco teórico sobre el que se ha cimentado el tema a estudio, consideramos necesario hacer un control de proporcionalidad entre estos dos subprincipios como manifestación del derecho fundamental de la reserva de ley, y que tiene su genuino origen en la "cuestión de confianza". Sostenemos que existe un conflicto entre estos dos subprincipios; es decir, para una buena argumentación se debe ahondar en el control de proporcionalidad del principio de reserva de ley absoluta y relativa.

10. ALTERACIÓN ENTRE LA LEY Y EL REGLAMENTO: REGLAS ADMINISTRATIVAS DE CARÁCTER GENERAL

Una vez establecida la base de nuestro estudio, en el siguiente epígrafe se analizará la naturaleza jurídica de las resoluciones misceláneas y de las reglas de carácter general. Es necesario recordar, como se advirtió al comienzo de este artículo, que se deben distinguir las reglas generales de las resoluciones misceláneas, ya que las segundas contienen disposiciones generales. Como un recurso didáctico hemos hecho la distinción entre resoluciones misceláneas y reglas administrativas de carácter general. Así, en primer lugar debemos delimitar el significado de reglas administrativas de carácter general, por una parte y, por otra, el de las resoluciones misceláneas. En el *Diccionario del Uso del Español* de María

⁶⁷ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, 'El principio constitucional...', *op. cit.*, p. 6.

Moliner⁶⁸ se indica que la palabra "regla" proviene del latín *régula* derivado de *régere*. En su primera acepción significa utensilio consistente en un listón de madera u otro material, rígido o flexible, que se emplea para trazar líneas rectas. Seguidamente señala que es un utensilio para rayar el papel. Asimismo, encontramos que es sinónimo de norma: expresión de cómo hay que hacer, se debe hacer o conviene hacer cierta cosa, o de cómo se debe obrar en general: reglas de un juego.

Por otra parte, "resolución" (*fem*) significa acción de resolver (*se*). Solución de un problema. Cosa que se decide. Particularmente es una decisión, disposición o sentencia: cosa resuelta por una autoridad: *resolución judicial*. *Calidad de resuelto*: decisión y valor para acometer empresas. Tomar una resolución. *Resolver lo que se va hacer o las medidas que se van a tomar en cierto caso o situación trascendental*.⁶⁹

Las dos acepciones gramaticales arriba expuestas, nos refieren dos significados distintos. Establecido lo anterior, gramaticalmente las reglas y resoluciones no son sinónimos, no obstante en México, en el lenguaje jurídico tributario es de uso común emplear indistintamente estas dos normas gubernamentales. Con el propósito de hacer una depuración de las mismas, en este trabajo distinguiremos las reglas de las resoluciones misceláneas.

a) Sede doctrinal

Se observa, no felizmente, que en México el desarrollo doctrinal sobre las resoluciones misceláneas es muy somero, debido

⁶⁸ MOLINER, María, *Diccionario de Uso del Español*, H-Z, Madrid, Ed. Gredos, 1997, 2a. reimpresión, p. 975.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 1016.

a que en los manuales de derecho tributario no se trata este tema con profusión, ni siquiera se hace referencia en el epígrafe sobre las fuentes formales del derecho tributario mexicano. La mayoría de los autores, entre ellos Margaín Manautou,⁷⁰ Sánchez León,⁷¹ Arrijo Vizcaíno,⁷² De la Garza⁷³ y Hallivis Pelayo,⁷⁴ consideran como fuentes formales de la ley: el decreto-ley, el decreto delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, los tratados o convenios internacionales, los principios generales de derecho y la doctrina. En el caso de la costumbre, sí se menciona pero por mera didáctica. Por su parte, Ramírez Moreno señala que las resoluciones misceláneas son reglas de interpretación o aplicación de las leyes.⁷⁵ Algunos autores han señalado que las resoluciones misceláneas son resoluciones-reglamentos.⁷⁶

En sede teórica, el acercamiento al estudio de la proliferación de normas de origen ejecutivo⁷⁷ se hizo respecto a los reglamentos y circulares, ya que estos se usaron durante mucho tiempo para corregir o colmar errores, omisiones o lagunas de la ley.⁷⁸ Actualmente las resoluciones fiscales y las reglas generales han venido a sustituir la función de los

⁷⁰ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2000, p. 27.

⁷¹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, México, Cárdenas Editores, 2000, pp. 411 y ss.

⁷² ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 2000, pp. 30 y ss.

⁷³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, op. cit., pp. 39 y ss.

⁷⁴ HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, México, Tax editores, 2000, pp. 164 y ss.

⁷⁵ RAMÍREZ MORENO, RAMDF, p. 34.

⁷⁶ CORTÉS CAMPOS, Josefina y otros, op. cit., p. 15.

⁷⁷ Aquí vamos a referirnos a las normas que produce el Ejecutivo como normas gubernamentales, administrativas o ejecutivas, y a las normas que emanan del Legislativo como normas legislativas. A partir de este concepto tenemos que los reglamentos, las reglas generales, las resoluciones misceláneas, las circulares y los acuerdos, son normas ejecutivas.

⁷⁸ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio...*, op. cit., p. 125.

reglamentos. La finalidad fundamental de éstos es facilitar la aplicación de la ley. De tal manera, se debe distinguir entre los reglamentos que *aclaran disposiciones legales* y los que regulan la materia que la propia ley le autoriza (reglamento delegado). Respecto de estos últimos se puede cuestionar su constitucionalidad, pues en muchas ocasiones regulan materias que son objeto de reserva de ley por mandato constitucional.

Ahora bien, debemos destacar que las normas administrativas han proliferado debido a su versatilidad y adaptabilidad, pues a diferencia de las normas legislativas, no requieren de *dos periodos legislativos para su producción*.

b) Fundamento legal

Es preciso aclarar que se debe diferenciar el fundamento legal de las resoluciones misceláneas y el de las reglas administrativas generales. El de éstas últimas, es el artículo 39⁷⁹ del Código Fiscal de la Federación, el que establece la facultad del Ejecutivo Federal para dictar resoluciones de carácter

⁷⁹ Artículo 39 del CFF: "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 halla 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.

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

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

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

El artículo 74 del CFF la SHCP podrá condonar multas de acuerdo con las circunstancias del caso.

general respecto a tres supuestos:⁸⁰ primero, condonar o eximir total o parcialmente del pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo con motivo de una situación grave por causas económicas del país o por catástrofes debido a fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias; segundo, dictar las medidas relacionadas con la administración, control o forma de pago y procedimientos señalados con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y tercero, conceder subsidios o estímulos fiscales.

En nuestra opinión, se justifican las facultades de emergencia y de administración. Las primeras nacen de la idea de un estado de emergencia previsto en el artículo 29 de la Constitución. Las segundas se refieren a las facultades inherentes del control y gestión del tributo que le corresponden al Poder Ejecutivo. Las últimas, la concesión de los estímulos fiscales, a nuestro parecer, exceden el principio de legalidad, porque el uso de ellas es discrecional y puede originar una situación de ventaja entre un contribuyente de igual capacidad contributiva y otro, otorgándole un incentivo fiscal bajo el amparo de fines extrafiscales. Además de que dicha facultad no está establecida expresamente en la Constitución Federal como facultad del Ejecutivo; en este caso, lo que se establece en el artículo 89, fracción XV, es la concesión de privilegios exclusivos por tiempo limitado, con arreglo a la ley respectiva, a los descubridores, inventores o perfeccionadores de algún ramo de la industria.

⁸⁰ Fernández Sagardi sintetiza estas tres funciones del Ejecutivo en: emergencia, administración e incentivadoras fiscales. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000, p. 132.

Por otra parte, consideramos que el basamento constitucional de este artículo, es la fracción I del artículo 89 de la Carta Magna, que establece la facultad reglamentaria del presidente de la República. Es preciso apuntar que esta coordinada ha sido un importante elemento de debilitamiento al principio de legalidad, pues con base en esta facultad han proliferado normas administrativas tales como los reglamentos, decretos, acuerdos, planes, programas, normas generales, disposiciones generales, reglas generales, directivas, circulares, Normas Oficiales Mexicanas, resoluciones, resoluciones misceláneas, lineamientos, avisos, extractos, criterios e interpretaciones.⁸¹

Destaca, igualmente, que la proliferación de reglas generales no es privativa de la materia fiscal, al contrario, se manifiesta en las materias financiera y administrativa. Así, tenemos otros ordenamientos legales que son el cimiento de dichas reglas.⁸² En relación con las resoluciones misceláneas su fundamento es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

c) Naturaleza jurídica

Es alarmante que la doctrina mexicana no se haya preocupado por analizar este tema, el cual está caracterizando al sistema tributario mexicano bajo el "principio de regla-

⁸¹ Se ha tomado como base la clasificación realizada en la investigación sobre el Orden jurídico administrativo federal y mejora regulatoria realizada por Cortés Campos, Cossío Díaz, Mejía Garza, Roldán Xopa, *op. cit.*, p. 4.

⁸² Cortés Campos, Cossío Díaz, Mejía Garza y Roldán Xopa coinciden en señalar que en materia financiera, la Ley de Instituciones de Crédito, Ley del Mercado de Valores, Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, Ley de Sociedades de Inversión, Ley de la Comisión Nacional Bancaria, Ley de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, Ley del INFONAVIT, entre otras, son el fundamento legal de las reglas generales respecto a intermediarios financieros. CORTÉS CAMPOS, Josefina y otros, *op. cit.*, p. 16.

mentariedad administrativa", vulnerando a todas luces los postulados estudiados en el capítulo anterior. Conviene señalar que algunos autores, desde la perspectiva constitucional, comienzan a discurrir sobre este principio en virtud del estudio de la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal. Dicho lo cual, Cortés Campos, Cossío Díaz, Mejía Garza, Roldán Xopa⁸³ han manifestado que las resoluciones misceláneas son resoluciones-reglamentos.

Nosotros consideramos que las resoluciones misceláneas, al igual que las circulares, tienen en común reglas de carácter general que vinculan a los administrados. A nuestro juicio y con el ánimo de esclarecer un poco la naturaleza jurídica de las reglas administrativas generales o las resoluciones misceláneas, las consideramos actos materialmente legislativos, debido a que comúnmente son normas generales, impersonales y abstractas cuyo objetivo está particularmente establecido en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, no se puede sostener que estas resoluciones son reglamentos, en virtud de que la facultad reglamentaria es exclusiva del presidente de la República y, de acuerdo con Arrijo Vizcaíno,⁸⁴ la ejerce con el único propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar, en forma concreta, los principios y enunciados generales que se incluyen en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo su ejecución sujetando la esfera administrativa a su exacta observancia. La facultad reglamentaria es limitada ya que rompe con el principio de división de poderes.

Al hilo de esta argumentación, tampoco se puede decir que las resoluciones misceláneas son circulares administra-

⁸³ *Ibid.*, p. 15.

⁸⁴ ARRIJO VIZCAÍNO, *op. cit.*, pp. 30 y ss.

tivas. En un primer acercamiento, el fundamento legal de estas últimas es el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación. En segundo lugar, su finalidad es instruir a las dependencias gubernamentales acerca de los criterios establecidos por la autoridad jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos. Al respecto, Arrijo Vizcaíno⁸⁵ apunta que las circulares, en la mayoría de los casos, contienen reglas de carácter general de las cuales derivan derechos y obligaciones para los contribuyentes.

La *ratio* de las resoluciones de carácter general debe ser facilitar al contribuyente la administración de sus contribuciones y, a su vez, mejorar la gestión y recaudación de los tributos. Es un instrumento necesario para la hacienda pública actual; sin embargo, su excesivo uso ha provocado un estado de inseguridad jurídica para el contribuyente.

Las reglas administrativas de carácter general, en cuanto que emanan de la administración tributaria, son normas de origen gubernamental o ejecutivo, al igual que el decreto, la circular y los reglamentos. El común denominador es el Poder Ejecutivo como creador de las mismas. Por último, otro punto del cual nos surge duda, es la facultad que tiene el secretario de Hacienda para emitir resoluciones misceláneas ya que, como hemos mencionado, se trata de una atribución exclusiva del Ejecutivo y de acuerdo con la Constitución Federal, es la persona del presidente de la República, quien detenta ese poder y no sus encargados del despacho.⁸⁶ Al respecto, los tribu-

⁸⁵ *Ibid.*..., pp. 52 y ss.

⁸⁶ Esta cuestión ya la hemos estudiado en "Las Relaciones entre el Ejecutivo y Legislativo desde la perspectiva del Derecho Tributario", en *Relaciones entre Gobierno y Congreso*, op. cit., pp. 514 y ss.

nales han establecido recientemente que son constitucionales las reglas técnico-operativas que el Poder Legislativo faculta a emitir a los secretarios de Estado y cuyo propósito es facilitar la aplicación específica dentro del campo de atribuciones de una secretaria.⁸⁷

11. LOS DERECHOS Y SU CATEGORÍA TRIBUTARIA

Esta categoría tributaria en el derecho comparado se conoce como tasa; en México toma su denominación del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), de la Ley General de Derechos (subsecuentemente LGD) y de la Ley de Ingresos (a continuación LI). De tal suerte, algunos autores mexicanos⁸⁸ la han asimilado con la tasa del derecho español por las características comunes que presentan ambos tributos. De la definición legal que nos proporciona el CFF se desprenden las siguientes notas: 1) que son tributos establecidos en ley; 2) cuyo hecho imponible es el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como la recepción de servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. Además de estos supuestos, el propio código establece que son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

⁸⁷ Las ejecutorias del Pleno XII/2002 y XIV/2002, publicadas en el *Semanario...*, op. cit., en noviembre de 2002, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

⁸⁸ Alfonso Cortina los designa como arbitrios. A. CORTINA, *Curso de política de finanzas públicas de México*, Porrúa, México, 1977, p. 169; E. MARGAIN MANAUTOU, *Introducción al estudio...*, op. cit., p. 113.

En una primera aproximación se observa que es un tributo exigido mediante ley, cuyo hecho imponible varía desde el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, así como la prestación tanto de servicios públicos, tanto por organismos descentralizados u desconcentrados, como por las que preste exclusivamente el Estado. Tradicionalmente el hecho imponible ha sido la recepción de un beneficio específico.

a) Los derechos como categoría tributaria: su racionalidad interna y externa

Ahora bien, al ser el derecho un tributo, deberá contener los elementos esenciales de los que goza éste, tales como cualitativos y cuantitativos de la obligación tributaria. Además, deberá informarse de los principios de justicia material establecidos en el artículo 31, fracción IV constitucionales, tales como capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público. Y bajo este doble tamiz, desde el interior —elementos esenciales—, y exterior —principios constitucionales del tributo— analizaremos si corresponde adecuadamente su configuración legal.

b) La reserva de ley en la categoría tributaria del derecho

Tal como se ha expuesto a lo largo de este trabajo, la reserva de ley está dirigida al legislador para que en el momento de fijar los elementos esenciales de los tributos lo haga con toda precisión mediante la ley. No cabe la menor duda que el derecho así como todos sus elementos esenciales quedan ceñidos a este principio.

12. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN DERIVADA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 24/2006-PL

A lo largo del marco teórico se ha puesto al descubierto que la reserva de ley en materia tributaria, es un derecho fundamental y como tal debe formar parte de la razonabilidad externa e interna del tributo. En un primer acercamiento al tema de la contradicción, se destaca que el derecho es una categoría tributaria que debe responder a los principios sancionados en el artículo 31, fracción IV⁸⁹ de la Constitución Federal, y los supuestos normativos establecidos en nuestro CFF, a saber: a) por la prestación de un servicio público individualizado,⁹⁰ y b) por el aprovechamiento o usufructo de bienes del dominio público de la Nación.

Ahora bien, el caso que generó la contradicción de tesis fue el relacionado con los derechos por la prestación de servicios públicos otorgados por un órgano desconcentrado, el cual es la Dirección General de Aeronáutica Civil, es decir, una de las modalidades que contempla el hecho imponible del derecho en el CFF.

La problemática que se planteó en la contradicción era sobre el alcance de la reserva de ley en los elementos cuantitativos de esta categoría tributaria, pues la contradicción se centró en las atribuciones conferidas a la Dirección General de Aeronáutica Civil, debido a que calculaba las distancias ortodrómicas (componente esencial de la base) que prevé la

⁸⁹ Sobre el principio de capacidad contributiva cabe hacer una matización pues el derecho en nuestro sistema o la tasa en el Derecho comparado se acopla en mejor medida al principio de beneficio. Así lo ha reconocido la doctrina más destacada en el tema y nuestra jurisprudencia. Sobre el principio de beneficio remítase a mi libro: *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, México, UNAM, 2007, pp. 92 y ss.

⁹⁰ Aquí cabría incorporar a los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

fracción III del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente en los ejercicios fiscales de 2003 y 2004. La distancia *ortodrómica* era un componente que incidía en la determinación del derecho por la prestación del servicio de aeronavegación, y dicho elemento era determinado por una autoridad administrativa.

Sobre este asunto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de 31 de marzo de 2004, al resolver el amparo en revisión 1150/2003 promovido por Compañía Mexicana de Aviación, Sociedad Anónima de Capital Variable, sostuvo que vulneraba la garantía prevista en el artículo 31, fracción IV, relativa a la reserva de ley, pues la:

...distancia ortodrómica es un elemento que incide de manera inmediata y directa en la determinación del derecho por la prestación del servicio de aeronavegación, elemento que es determinado por una autoridad administrativa como lo es la Dirección General de Aeronáutica Civil. (...) Así, el legislador delegó, en la norma reclamada, al Ejecutivo la facultad de *determinar un elemento esencial* para el cálculo del derecho por la prestación del servicio de aeronavegación...

Por otro lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, en sesión de 7 de abril de 2006, al resolver el amparo en revisión 450/2006, promovido por Líneas Aéreas Azteca, Sociedad Anónima de Capital Variable, indicó que:

...el legislador faculta a la *autoridad administrativa* para establecer un valor que trasciende al monto de las cargas tributarias de los gobernados, para verificar el apego de la regulación respectiva al principio de legalidad tributaria,

es necesario distinguir si dicho valor constituye la base gravable del tributo, por lo que en cada caso concreto la autoridad administrativa realizará su cálculo, o bien, si se trata de un factor que incide en el monto de dicha base o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesorio, pero constituye un parámetro que deberá ser tomado en cuenta por todos los gobernados que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación.

En el primer supuesto, para acatar lo sancionado en el artículo 31, fracción IV, se requiere que el legislador haya establecido con toda precisión el procedimiento que debe seguir aquélla para realizar el cálculo respectivo, en tal forma no quede lugar para su actuación arbitraria. En el segundo caso, resulta reconocer de especial relevancia si la actividad encomendada a la autoridad se limita a levantar un dato que puede derivar de un determinado cálculo, lo que sucede cuando el legislador establece que el órgano técnico debe obtener un determinado factor, el cual si la ley únicamente dispone que éste debe tomarse en consideración como el caso presente, para determinar el pago de derechos, sin precisar el mecanismo que se seguirá para conocerlo, no implica dejar al arbitrio de la autoridad administrativa el monto correspondiente.

...en estos casos, la actividad técnica de la autoridad administrativa se limitará a levantar con los conocimientos técnicos que posee dichas distancias ortodrómicas, las que se deben obtener conforme a los mecanismos idóneos que permitan conocerlas fehacientemente, por lo que en tal hipótesis no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los goberna-

dos. En esta hipótesis, entonces, no es necesario que el legislador establezca el procedimiento que debe seguir la autoridad para conocer el referido valor, pues para acatar el principio de legalidad tributaria bastará que en un acto formal y materialmente legislativo se precise cuáles son los datos que deben recogerse, que en este caso, son las distancias ortodrómicas entre un punto y otro.

De acuerdo con este razonamiento, la Segunda Sala llega a la conclusión de que la distancia ortodrómica entre dos puntos aeroportuarios, *no es un elemento esencial* que deba estar sancionado en la ley, pues resulta válido que éste lo determine una autoridad con conocimientos específicos sobre la materia. De lo anterior resulta que el texto del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente para los ejercicios fiscales de 2003 y 2004, no viola el principio de legalidad tributaria.

Se desprende de lo citado, que las dos Salas de la Suprema Corte de Justicia, respecto a la interpretación del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos vigente para los ejercicios fiscales 2003 y 2004, respectivamente, llegaron a posturas divergentes, lo que generó que la Segunda Sala del Máximo Tribunal del país hiciera la denuncia correspondiente de una posible contradicción de tesis.

Esto es, la cuestión a dilucidar, como hemos advertido al principio de este epígrafe, versaba sobre las facultades conferidas a la Dirección General de Aeronáutica Civil pues, por una parte, la Primera Sala consideraba arbitraria la actuación de esta Dirección y, por otra, la Segunda Sala sostuvo que dicha Dirección actuaba dentro de sus facultades. Así, el hecho

controvertido es en el sentido de establecer si este organismo gubernamental es el competente o no para realizar el cálculo de la distancia ortodrómica.

Sobre la contradicción de tesis el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia resolvió de la siguiente manera:

En el considerando Quinto de la resolución, el Tribunal en Pleno, en un primer término, analizó el alcance del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos arriba mencionada, y en tal sentido realizó un estudio pormenorizado sobre métodos básicos que los navegantes y pilotos combinan para guiarse eficazmente; así como la infraestructura para la navegación aérea, de la Conferencia Internacional de Aviación Civil de 7 de diciembre de 1944, y estudió la política de la Organización de Aviación Civil Internacional, de la cual México es Estado miembro desde el 4 de abril de 1947.

En esta tesitura, en la exégesis hecha por el Tribunal en Pleno, se destacó que el organismo internacional, en sus artículos 45 y 46, recomienda el uso de las distancias ortodrómicas para el cálculo del derecho de navegación aérea, lo cual se puede advertir textualmente:

45. El consejo recomienda que los derechos por servicios de navegación aérea en ruta deberían, en la medida de lo posible, consistir en derechos únicos por vuelo; es decir, que constituyan un derecho único por todos los servicios de navegación prestados por un Estado o grupo de Estados en el espacio aéreo al que se apliquen los derechos. Estos deberán basarse esencialmente en:

I) La distancia volada dentro de un área definida.

II) El peso de la aeronave.

El elemento de la distancia volada, considerando como una de las medidas aceptables del servicio prestado, debería aplicarse mediante una escala de distancias basada en las distancias ortodrómicas u otras comúnmente aceptadas.

Lo que importa destacar en este punto, es que el estudio realizado en el Pleno de la Suprema Corte, pone al descubierto que nuestra legislación interna sigue la recomendación del organismo internacional del cual somos parte, lo que cabría plantearse la posibilidad que se ejerza la potestad tributaria normativa mediante tratados internacionales. Cuestión que ha sido poco explorada en nuestra doctrina nacional y, sin embargo, es un tema que se tocó de manera tenue y velada por nuestro Alto Tribunal.

Siguiendo con el desarrollo del considerando Quinto, el Tribunal en Pleno realizó una revisión de los distintos criterios que ha sentado sobre la reserva de ley, de los cuales se destacan los que a continuación glosamos. Así, da cita de la tesis⁹¹ publicada en la Séptima Época. Observó en esta tesis que identificaba el principio de legalidad tributaria con reserva de ley; además, reconocía expresamente en primer plano que los tributos tenían que estar sancionados en un acto legislativo formal; además, indicaba que los elementos esenciales del tributo —sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago—

⁹¹ Tesis de jurisprudencia visible en la página 173, Volúmenes 91-96, Primera Parte, del *Semanario...*, op. cit., de rubro: "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"; IUS: 232797.

también estuvieren establecidos en ley. Aunque el criterio del Alto Tribunal se refería únicamente a los "(...) caracteres esenciales del impuesto" de manera particular, y "(...) la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria" de forma general, reconoció que también debía predicarse este principio en todos los tributos.

En esta misma línea argumentativa, durante aquella época, el Pleno era consistente en su postura desgranando el contenido del principio en estudio; esto se puede advertir claramente de la tesis de jurisprudencia que emitió, publicada en el *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995*, Tomo I, materia constitucional, página 165, de rubro: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY".

En su estudio, el Pleno de la Suprema Corte citó también una tesis⁹² de la Novena Época, en la cual reconoció la diferencia entre la reserva absoluta de la reserva relativa. Según nuestra consideración, es la primera vez que el Alto Tribunal comienza a inmiscuirse de manera frontal para delimitar el alcance del principio de reserva de ley, al indicar:

...este Alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter *relativa*, toda vez que, por una parte, dicha materia *no deber ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia*, puesto que de ese modo la presencia del acto

⁹² *Semanario...*, op. cit., Novena Época, Pleno, tesis CXLVIII/97, tomo VI, noviembre de 1997, p. 78.

normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán *nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además, constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.*⁹³

Lo que nos interesa destacar de esta tesis, es que el reconocimiento que hace en materia tributaria rige la reserva de ley relativa; en este punto coincide la doctrina nacional y extranjera. Sin embargo, se considera que el punto relevante de este criterio, es la realización muy somera de control de proporcionalidad en casos excepcionales, pues el Tribunal en Pleno indica que debe existir una *justificación*, es decir, que los legisladores motiven su acto legislativo señalando expresamente el por qué hacen esa remisión (juicio de razonabilidad); además, introduce otro elemento de control: "la necesidad", pues indica que la remisión a una norma de rango inferior, es "necesaria e indispensable" con la finalidad de la recaudación y, además, por motivos técnicos. De tal manera, que no se puede sustituir por otro medio.

En este punto se observa que el Alto Tribunal, en el considerando Quinto de su resolución, coincide con nuestro punto de vista en el sentido de que ha admitido la reserva de ley relativa, empleando el control de *proporcionalidad o juicio*

⁹³ Las cursivas son nuestras.

de ponderación, tal como se expone textualmente de su resolución:

En otras palabras, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que, si bien está reservado a la ley establecer la base gravable del impuesto de que se trate, no menos cierto lo es que, a su vez, la letra de la norma primaria puede depositar la determinación de ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica violación al principio de legalidad, en virtud de que dada la complejidad, especialización y técnicas que se requieren para la idoneidad y objetividad de aquélla, pueden encontrarse regulados en disposiciones reglamentarias e, incluso, de ínfima orden jerárquica; puesto que no debe perderse de vista que, la determinación de la base gravable tiende a recoger la máxima fidelidad de la capacidad económica del contribuyente dentro del sistema tributario mexicano.

Lo anterior aun cuando el empleo del control de proporcionalidad lo hace de forma parcial, porque no analiza a profundidad sus tres subprincipios componentes: ponderación, idoneidad y necesidad.

Siguiendo con el análisis que realiza el Pleno, en consonancia con el anterior criterio, transcribe el sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 111/2000, visible en la página 392, Tomo XII, diciembre de 2000, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, cuyo rubro es: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD

ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA NECESARIAMENTE, A UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL". De esta tesis, extraemos la parte conducente:

...la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, *no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia*, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que *en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir*,⁹⁴ con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

De las líneas anteriores se desprende que la ley formal es el cauce por donde deberá correr el caudal, es decir, el reglamento o las reglas administrativas de carácter general; es decir, la ley es el parámetro y el límite de la facultad reglamentaria. De esta suerte, la ley formal se convierte en el manual de instrucción por donde deberá transitar la actividad reglamentaria. Ejemplo de ello es el Índice Nacional de Precios al Consumidor, pues en este supuesto el legislador debe prever el procedimiento a seguir por el Banco de México, en su carácter de órgano técnico, para obtener este valor. Así lo ha reconocido la Segunda Sala,⁹⁵ tal como se cita en la resolución en comento.

⁹⁴ Las cursivas son nuestras.

⁹⁵ En su tesis 2a. CLXX/2002, localizable en la página 196, Tomo XXIV, noviembre de 2006, del Semanario..., op. cit., cuyo rubro es: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR

En esta tesis aislada, el pronunciamiento de la Segunda Sala distingue dos tipos de remisiones que hace el legislador al órgano técnico dependiente del Ejecutivo. El primero se refiere a cuando la autoridad administrativa únicamente levanta el valor de mercado de un determinado bien, lo que en este caso la autoridad, en el reglamento o en la regla administrativa de carácter general, se concreta a constatar la realidad económica de un momento determinado, ejemplo de ello será el precio del barril de la mezcla mexicana en materia de hidrocarburos. En esta hipótesis el criterio de la Segunda Sala ha sido:

...debe concluirse que si la ley únicamente dispone que ese valor o precio deber tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que seguirá para conocerlo, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad el monto correspondiente... lo que no significa comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela el mercado...

El segundo supuesto que reconoce, es el precisado líneas arriba, al decir que cuando la autoridad administrativa deba obtener un valor haciendo comparaciones o quizá hasta precisiones matemáticas, el legislador deberá preveer en todo caso el procedimiento o el instructivo que deberá seguir el órgano técnico para obtener dicho valor.

De los criterios jurisprudenciales anteriormente examinados, en su resolución, el Pleno de la SCJN arribó a la con-

clusión de que: la fracción III del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, la cual sanciona las distancias ortodrómicas para la aplicación del cálculo de los derechos por la prestación de servicios del espacio aéreo mexicano, para las *aeronaves nacionales o extranjeras, serán las que autorice la Dirección General de Aeronáutica Civil*, no viola el principio de reserva de ley tributaria, puesto que:

...la autoridad aeronáutica (Dirección General de Aeronáutica Civil de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes), al llevar a cabo el cálculo de las distancias ortodrómicas para determinar los kilómetros volados por cada aeronave, no actúa en forma arbitraria ni caprichosa, dado que las *bases para realizar dicho cálculo se encuentran señaladas en la Ley Federal de Derechos, la Ley de Aviación Civil, así como en el Convenio de Aviación Civil Internacional del que México es parte contratante.*

El Tribunal en Pleno, para robustecer su criterio acudió al análisis de diversos cuerpos normativos nacionales y extranjeros, entre ellos la Ley de Aviación Civil mexicana y el Decreto Español (16) 1675/1972, de 26 de junio, por el que se *aprobaban las tarifas a aplicar por el uso de la Red de Ayudas a la Navegación Aérea (EUROCONTROL)*. Además, en los considerandos se corroboró que el término ortodrómico, aunque poco común en el lenguaje cotidiano, es muy habitual en el lenguaje técnico de la aeronáutica. Otro dato importante para esta resolución, fue destacar que el empleo de las distancias ortodrómicas para el cálculo de los tributos en navegación aérea y que éste sea realizado por autoridades administrativas, es una práctica internacional extensamente difundida y aceptada.

Sumada a esta circunstancia, el Tribunal enfatizó que no existe posibilidad de que la autoridad aeronáutica actúe arbitrariamente, debido a que a partir del plan de vuelo que cada aeronave le proporciona, determina con base en la carta de aeronavegación tanto el punto de entrada como el de salida de la región de información de vuelo.

Con el propósito de revisar la inconstitucionalidad del último párrafo de la fracción III del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente en 2003 y 2004, la cual facultaba a la Dirección de Aeronáutica Civil a "autorizar" a Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM) las distancias ortodrómicas y, en su caso, "revisarlas" cada año y publicarlas en el *Diario Oficial de la Federación*, el Pleno llegó a la conclusión de que no se vulnera el principio de legalidad tributaria, ya que la mencionada Dirección únicamente lleva a cabo el cálculo de las distancias ortodrómicas a partir de los elementos que ya están definidos, como son: latitud y longitud con el propósito de obtener la coordenada correspondiente, los que están determinados en las cartas de navegación aérea, como referentes normativos, elementos a los que se aplica la fórmula matemática-geométrica.

De ahí se deduce que no queda a discreción de la autoridad aeronáutica utilizar o no alguno de dichos elementos. Además, sobre la facultad de revisión también se indicó que no transgredía el derecho fundamental de reserva de ley tributaria, pues la justificación de dicha facultad radica "en que a través del tiempo se crean más aeropuertos o, en su caso, conforme al Convenio Internacional de Aviación Civil, se modifican los FIRS" por lo que es necesario mantener actualizadas las distancias ortodrómicas.

De los argumentos esgrimidos por el Tribunal Pleno, se sostuvo como criterio prevaleciente el siguiente:

DERECHOS. LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 150-A DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN CUANTO AUTORIZA A LA DIRECCIÓN GENERAL DE AERONÁUTICA CIVIL PARA CALCULAR LAS DISTANCIAS ORTODRÓMICAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN 2003 Y 2004).

Por último, quisieramos reiterar que este criterio jurisprudencial resaltó que la legislación interna se ha ajustado a los compromisos internacionales firmados por el Estado mexicano. De tal forma, consideramos que tácitamente se están reconociendo en nuestra legislación interna los compromisos adquiridos en materia de tributación internacional. Lo importante a destacar es que siempre deberá realizarse un control de proporcionalidad cuando entren en colisión los tratados internacionales en materia tributaria y el derecho fundamental de la reserva de ley tributaria, para que en este sentido el juzgador resuelva si la medida fue idónea, necesaria y proporcional.

13. VOTO MINORITARIO

En otro orden de ideas, la cuestión resuelta por el Tribunal en Pleno no fue pacífica debido a que los Ministros José Ramón Cossío Díaz, José de Jesús Gudiño Pelayo, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza, emitieron un voto minoritario,⁹⁶ en el que se resaltó la inconstitucionalidad

⁹⁶ *Semanario...*, op. cit., Novena Época, Pleno, Tomo XXVI, julio de 2007, p. 459; IUS: 20789.

del precepto en estudio, en virtud de que el legislador creaba una delegación de facultades a la Dirección General de Aeronáutica Civil para establecer arbitrariamente un elemento de la base imponible de la contribución en cuestión, pues en ningún momento el artículo analizado establecía el procedimiento o método que debía emplear dicha autoridad para determinar el elemento cuantitativo.

Los citados Ministros arribaron a la siguiente conclusión:

Ante estas consideraciones, estimamos que contrario a lo que resolvió la mayoría, el hecho de que el artículo 150-A, fracción III, de la Ley Federal de Derechos, no fije los lineamientos necesarios para que la autoridad administrativa calcule y revise las distancias ortodrómicas, *el resultado es que la determinación de esa distancia como elemento necesario para obtener la base del gravamen, queda sujeto a la decisión de la autoridad que no cuenta con lineamiento ni directriz alguna, lo que a nuestro juicio se traduce en una violación a la garantía de legalidad tributaria establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Norma Fundamental.*⁹⁷

14. BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ESPAÑA, "Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario Español", en *Revista de Derecho Financiero*, Madrid, 1966.

ALGUACIL MARÍ, María Pilar, "Doctrina del Tribunal Constitucional español sobre principios formales del ordenamiento

⁹⁷ Las cursivas son nuestras.

tributario, en "Revista Iberoamericana de Derecho Tributario", núm. 1, enero-abril de 1996.

_____: "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria", *REDF*, núm. 101, ene-mar de 1999.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2000.

CARBONELL, Miguel, "Reserva de ley", en *Diccionario de Derecho Constitucional*, Miguel Carbonell (coord.), México, Porrúa/UNAM-IIJ, 2002.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Oxford University Press, 2000.

CAZORLA PRIETO, *Manual de Derecho Tributario*, Madrid, 2000.

CORTÉS CAMPOS, Josefina, COSSÍO DÍAZ, José Ramón, MEJÍA GARZA, Raúl, ROLDÁN XOPA, José: "Orden jurídico administrativo federal y mejor regulatoria", en *Este país, tendencias y opiniones*, suplemento especial del ITAM, núm. 140, noviembre, 2002.

CORTINA, Alfonso, *Curso de Política de Finanzas Públicas de México*, Porrúa, México, 1977.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Introducción al Derecho Mexicano. Derecho Fiscal*, México, IIJ/UNAM, 1981.

DE LA CUEVA, Arturo, *Justicia, Derecho y Tributación*, México, Porrúa, 1989.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1999.

DE OTTO, Ignacio, *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona, Ariel, 1998.

DUS, "Considerazioni sulla discrecionalita nell' accertamento tributario", Riv. Dir. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1960.

FALCÓN Y TELLA, "El Decreto-ley en materia tributaria", *REDC*, núm. 10, 1984.

GUERRA, J. J., "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria", *REDF*, núm. 101, ene-mar, 1999.

FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, México, Porrúa, 2000.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1991.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Principio de legalidad, Estado, material de derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, enero-abril, 1984.

_____, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I*, 5a. ed., Madrid, Civitas, 1989.

GIANNINI M. S., "I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, marzo, 1957.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo", en *Lex*, tercera época, año III, enero 1997, número 19.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, Amatucci Andrea (coord.), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1980.

GRIZIOTTI B., *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid, Reus, 1935.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, México, Tax editores, 2000.

JABALENA RODRÍGUEZ, Antonia, "Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley reguladora de las Haciendas Locales", en *Estudios Sobre Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna*, (coord.) Sánchez Galiana, José Antonio, Granada, Comares, 2000.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, ECAFSA, 1998.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1979.

MARTÍN QUERALT, J., "La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria", *REDF*, núm. 24.

MAYER, Otto, *Derecho Administrativo Alemán*, Tomo I, parte general, trad. directa del original francés "Le Droit Administratif Allemand, Paris: V. Grard et T. Briere, 1904", por Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin, Buenos Aires, Depalma, 1949.

MICHEL, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, traducción y estudio preliminar de Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

LASARTE J., "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de la Constitución española de 1978", en *Hacienda y Constitución*, Madrid, IEF, 1979.

LOZANO SERRANO, C., *Las fuentes del Derecho en la Doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero*, RAP, 99/1982.

PÉREZ PORTILLA, Karla, *Principio de Igualdad, alcances y perspectivas*, México, UNAM/IIJ/CNPD, 2005.

PÉREZ ROYO, F., *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria*, REDC, núm. 13, 1985.

_____, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Madrid, Civitas, 2000.

PALAO TABOADA, C., *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria*, CT, núm. 43, 1982.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario*, en *Decisiones Relevantantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, número 10, México, SCJN/UNAM, 2006.

_____, *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y las reglas generales en materia tributaria*, en *Documento de trabajo*, número 38, México, IIJ/UNAM, 2003.

_____, *Las Relaciones entre el Ejecutivo y Legislativo desde la perspectiva del Derecho Tributario*, en "Relaciones entre Gobierno y Congreso.

_____, *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, México, UNAM, 2007.

RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Vol. II, Madrid, Ed. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1994.

SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9a. ed., Madrid, Univesidad Complutense, Facultad de Derecho, secc. publicaciones, Madrid, 1991.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Cárdenas Editores, 2000.

SEMPÉ MINVIELLE, Carlos, *Técnica Legislativa y Desregulación*, 2a. ed., México, Porrúa, 1998.

TORRUCO SALCEDO, Sitlaly, "Los principios constitucionales tributarios", en *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel Miguel (coord.), México, Porrúa, 2005.

....., *Principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano en Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado*, Ríos Granados, Gabriela, editora, en próxima publicación por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

VALADÉS, Diego, *El control del Poder*, México, Porrúa/UNAM, 2006.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

LEYES Y REGLAMENTOS, DIFERENCIA ENTRE LOS. Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo LXXII, p. 6715.

GARANTÍAS INDIVIDUALES, LEYES REGLAMENTARIAS DE LAS. *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo XL, abril 1934, p. 3327.

REGLAMENTOS MUNICIPALES. NO PUEDEN AFECTAR DERECHOS CONSTITUCIONALES DE LOS GOBERNADOS. *Apéndice 1917-1995*, tomo III, materia administrativa, tesis de jurisprudencia número 734.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, *Semanario Judicial de la Federación*, Volumen 91-96, Primera Parte, p. 173.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY., en *Apéndice 1917-1988*, Primera Parte, Pleno, tesis 80, p. 146.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY., *Apéndice de 1995*, Séptima Época, Tesis, 162.

AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9º. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XII, tesis 2ª. LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DE. EL ARTÍCULO 6º. DEL DECRETO 308 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEÓN VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo V, tesis P./J. 20/97, marzo de 1997, p. 64.

RADICACIÓN, IMPUESTO SOBRE. EL ARTÍCULO 83 BIS-H DE LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MÉXICO, VIGENTE EN 1993, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, en *Gaceta del Sema-*

semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo 76, tesis P./J. 8/94, abril de 1994.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.". Véase su tesis de rubro IMPUESTO PREDIAL. SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE SINALOA), en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo V, tesis P. LXXXVIII/97, mayo de 1997, p. 165.

CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTOS CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO), en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo X, tesis 2a. CXLI/99, Novena Época, diciembre de 1999, p. 404.

SEGURO SOCIAL. EL ARTÍCULO 6o. DEL REGLAMENTO PARA EL PAGO DE CUOTAS VIGENTE HASTA EL 30 DE JUNIO DE 1997, VIOLA EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, CONSTITUCIONAL, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo X, tesis 2a. CXVII/99, septiembre de 1999, p. 268.

SEGURO SOCIAL OBLIGATORIO PARA LOS TRABAJADORES DE LA CONSTRUCCIÓN POR OBRA O TIEMPO DETERMINADO, REGLAMENTO DEL. SU ARTÍCULO 18 ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XII, noviembre de 1993, p. 437.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XII, tesis 2a./J. 111/2000, diciembre de 2000, p. 392.

AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO. LOS ARTÍCULOS 19, 47, 48 y 49 DE LA LEY DE LA COMISIÓN RESPECTIVA, DEL MUNICIPIO DE ACAPULCO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo V, tesis P. XLII/97, marzo de 1997, p. 87.

HOSPEDAJE. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE GUERRERO, AL QUE REMITE EL DIVERSO ARTÍCULO 51-D DE LA LEY DE HACIENDA DEL PROPIO ESTADO, QUE ESTABLECE LA TASA A PAGAR POR EL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XI, tesis P./J. 47/2000, abril de 2000, p. 33.

IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS, en *Apéndice de 1995*, Tomo I, Parte SCJN, tesis 163, Séptima Época, p. 165.

EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo VII, tesis P./J. 25/91, junio de 1991, p. 54.

AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9o. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XII, tesis 2a. LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

Las ejecutorias del Pleno XII/2002 y XIV/2002, publicadas en el *Semanario Judicial* en noviembre de 2002, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

DICCIONARIO

Diccionario de Uso del Español, María Moliner, H-Z, Madrid: Gredos, 1997, 20a. reimpresión.