

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO

Sitlali TORRUCO SALCEDO*

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Hecho imponible*. III. *Sujetos: activo y pasivo*. IV. *Elementos cuantitativos*. V. *Beneficios y minoraciones*.

I. INTRODUCCIÓN

El principio de legalidad, considerado uno de los logros más importantes del Estado de derecho, comprende en sí dos figuras jurídicas: *el principio de legalidad administrativa*, o también llamado *preeminencia* de la ley, y la reserva de ley. Distinción que tiene su origen en el hecho de que cada uno de estos institutos surte efectos en diferentes campos del derecho. Cuando nos referimos al primero de los principios, debemos situarnos en la esfera aplicativa de éste, mientras que aludir al segundo, implica centrar nuestra atención en su esfera normativa.¹

El *principio de legalidad administrativa* entraña que lo administrativo debe ceñir su actuar a lo que disponga la ley. Para Garrido Falla supone, además:

* Doctora en derecho por la Universidad de Salamanca, España.

¹ Véase González García, E., “Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Edersa, 1980, p. 62.

el respeto absoluto en la producción de las normas administrativas al orden escalonado exigido por la jerarquía de las fuentes, y finalmente, la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas por esa misma autoridad, o incluso, por autoridad de grado inferior siempre que actúe en el ámbito de su competencia.²

En el derecho mexicano, y en particular, en el ámbito administrativo, el principio de legalidad en general se debe deducir de la interpretación conjunta del segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución mexicana: “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”, y del primer párrafo del artículo 16 de la misma Constitución: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

² Véase su *Tratado de derecho administrativo*, 11a. ed., Madrid, Tecnos, 1989, vol. I, p. 175. A lo largo de la historia se ha discutido el sentido de dicho principio; existen dos corrientes al respecto: la llamada vinculación negativa —*negative Bindung*— que, como su nombre indica, no acepta que la administración tenga que reducir su labor a lo que le ordena la ley, sino que aquélla es libre de hacer todo y cuanto quiera, siempre y cuando no contradiga lo ordenado por la ley; esto es, deberá actuar dentro de los límites señalados por ésta. En cambio, la segunda de las posiciones, *positive Bindung* o vinculación positiva, sostiene que la administración debe realizar, únicamente, aquello para lo que esté expresamente facultada por la ley, postura a la que nos adherimos en el presente trabajo. Citado por García de Enterría, E. y Fernández, T. R., *Curso de derecho administrativo I*, 10a. ed., Madrid, Civitas, 2001, p. 439.

Mientras, *la reserva de ley*³ es una regla sobre la normación y sobre la producción normativa,⁴ lo que implica que nos encontramos ante un principio formal que está directamente relacionado con las fuentes del derecho, su principal función consiste en delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la Ley. Si trasladamos el principio en estudio al ámbito tributario, tenemos que todos o algunos de los elementos referentes a la materia tributaria deben ser regulados por Ley. Para que dicho principio sea realmente efectivo es necesario que venga establecido al nivel constitucional y que la Constitución sea rígida.⁵

En el derecho mexicano el principio de reserva de ley en materia tributaria se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana, que señala “Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para 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”.

³ Concepto acuñado por Mayer, O. Véase su obra *Derecho administrativo alemán I, parte general*, traducción del original francés (*Le droit administratif allemand*, Giard, V.; Brière, E., París, 1903) por Heredia, Horacio, H.; Kritoschin, E., Depalma, Buenos Aires, 1949, p. 98.

⁴ Véase Giannini, M. S., “I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge”, *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Giuffrè, Milán, 1957, p. 9.

⁵ Debemos entender por Constitución rígida, siguiendo a Virga, aquella que contempla un procedimiento especial para su emanación o para su revisión. Véase su obra *Diritto costituzionale*, 9a. ed., Italia, Giuffrè, 1979, p. 58. Dicho procedimiento “más complejo” en la Constitución española se encuentra estipulado en el artículo 135 de la Constitución mexicana. En palabras de Calvo Ortega, R.: “no tendría sentido una reserva de Ley establecida en una Ley ordinaria, aunque ésta exigiera una derogación expresa, porque el destinatario de la norma sería el mismo que la había puesto (el legislador ordinario) y por ello podría desvincularse de ella en cualquier momento”. Véase “Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 80, 1969, p. 258.

Esta faz de la reserva de ley es conocida como su aspecto positivo. En tanto el aspecto negativo radica en que dicho principio no permite la intromisión en las materias reservadas a la ley⁶ de alguna potestad normativa diferente a la del Congreso de la Unión o a las de los congresos locales. Lo que se traduce en la intención de preservar y dar vigencia a la separación de poderes, en especial del Ejecutivo y del Legislativo. No obstante, como señala Amatucci, con el término *potere-dovere*,⁷ el aspecto negativo del principio en estudio no sólo implica la prohibición a la administración de dictar normas referentes a las materias reservadas al órgano legislativo, sino también el deber de éste de no delegar dicho poder en cualquier ente distinto a él.

Ahora bien, ¿cuáles son los elementos esenciales de las contribuciones que reserva la Constitución a la ley? Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación a afirmado que

[a] disponer el artículo 31 constitucional en su fracción IV que no son obligaciones de los mexicanos... no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por Ley... sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en Ley, para que así no quede margen a 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 disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueden en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación del Estado o Municipio en que reside.⁸

⁶ Véase González García, E. y Lejeune Valcárcel, E., *Derecho tributario I*, Salamanca, Editorial Universitaria, 1997, pp. 148-153.

⁷ Véase su obra *L'ordinamento giuridico finanziario*, 6a. ed., Nápoles, Jovene Editore, 1999, p. 20; en igual sentido: Otto, I. de, *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, 2a. ed., Barcelona, Ariel, 1998, p. 154.

⁸ Véase la tesis de rubro IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY, Tesis 162, *Apéndice*, Séptima Época, 1995.

En un principio, el Poder Judicial de la Federación —en específico, la Suprema Corte de Justicia de la Nación— consideró que el principio de reserva de ley regía con su máxima fuerza en todos los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria. Sin embargo, en sus últimas sentencias ha cambiado su postura. A continuación estudiamos la incidencia de dicho principio en cada uno de los elementos.

II. HECHO IMPONIBLE

En relación con la aplicación de la reserva de ley —artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana— sobre el hecho imponible, tanto la doctrina como la jurisprudencia nacionales no han dudado en afirmar que dicho elemento debe ser establecido por ley, ya que al ser uno de los componentes esenciales de las contribuciones y el que sirve para diferenciarlas entre ellas, obviamente se encuentra sometido a este principio constitucional y bajo ninguna circunstancia se debe dejar su configuración en manos de la administración. Asimismo, el legislador ordinario debe procurar ser lo más preciso en la regulación de cada uno de los elementos del hecho imponible —subjetivo y objetivo: material, temporal, espacial y cuantitativo—, tratando de evitar el uso de términos ambiguos que puedan conducir a la confusión en su aplicación.

III. SUJETOS: ACTIVO Y PASIVO

En primer término, abordaremos el sujeto activo de la relación jurídica tributaria. La doctrina sostiene que hay dos clases de sujeto activo: el de la potestad impositiva y el titular del crédito tributario.

Sujetos activos de la potestad impositiva en el ordenamiento jurídico mexicano sólo pueden ser tres: la Federación, el Distrito Federal y las entidades federativas, siendo competencia de los

terceros establecer no sólo sus contribuciones, también las de sus respectivos municipios.⁹

Bajo este orden de ideas, tendríamos que sujetos activos titulares del crédito tributario, sólo podrían ser cuatro: Federación, entidades federativas, Distrito Federal y municipios. Sin embargo, debemos recordar que en el caso de las aportaciones de seguridad social el legislador ordinario le ha otorgado dicha calidad a ciertos entes descentralizados —IMSS, Infonavit— con lo que éstos se convierten, también, en sujetos activos titulares del crédito tributario.

De igual forma que sucede con el hecho imponible, la doctrina y la jurisprudencia nacionales no dudan en afirmar que los sujetos activos están sometidos a la reserva de ley —artículo 31, fracción IV, de la Constitución Mexicana—. ¹⁰

⁹ Artículo 115, fracción IV, Constitución mexicana “Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas (congreso local de la entidad federativa a que pertenezca el municipio en cuestión) establezcan a su favor”. El comentario entre paréntesis es nuestro.

¹⁰ En este sentido, la Suprema Corte ha afirmado que “examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley... significa... fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscri-

Una vez analizado el sujeto activo, procedemos a estudiar el aspecto pasivo. El Código Fiscal de la Federación no contiene un concepto de este instituto.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que “[c]ausante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de prestación determinada a favor del fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito”.¹¹ Definición que nos permite identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria con el contribuyente.¹²

La doctrina y jurisprudencia señalan que no cabe el menor titubeo de la sujeción al principio de reserva de ley del sujeto pasivo.¹³ Ejemplo de dicho criterio es la tesis aislada de la Segunda

tos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles”. Véase su tesis aislada de rubro IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, *Semanario Judicial de la Federación*, Primera Parte, 91-96, p. 173.

¹¹ Véase tesis de rubro IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, Parte CI, p. 1285.

¹² En este sentido, Alvarado Esquivel afirma que dicha noción se modifica en el caso de contribuciones como el IVA, donde existe la figura del retenedor. Véase, para un estudio más profundo sobre la naturaleza del sujeto pasivo, sustituto y responsable tributario en México, su obra *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, México, Porrúa, 2000.

¹³ En este sentido, la Suprema Corte ha indicado que “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 resida”. Véase su tesis jurisprudencia de rubro IMPUESTOS, ELEMENTOS

Sala de la Suprema Corte que declara inconstitucional la deslegalización contenida en el Decreto 31, ley local, que faculta a la Comisión de Agua Potable y Alcantarillado del Estado de Quintana Roo para crear nuevas categorías de sujetos pasivos de este servicio en los casos no previstos en la precitada norma.¹⁴

IV. ELEMENTOS CUANTITATIVOS

Los elementos cuantitativos de la relación jurídica tributaria pueden ser uno o dos, dependiendo de la clase de contribución ante la que nos encontremos. Si se trata de una contribución fija, ésta estará estructurada por un solo elemento: la cuota fija. Lo que implica que el monto a pagar es establecido concretamente por el legislador ordinario; mientras que en las contribuciones variables intervienen dos elementos: la base imponible y la tasa o tarifa —tipo de gravamen en España—, de cuya interacción obtenemos la cantidad a pagar.

Ahora bien, referente a la relación entre el principio de reserva de ley y la base imponible la doctrina nacional, unánimemente, sostiene que dicho elemento debe ser establecido por el legislador ordinario competente —Congreso de la Unión, Asamblea legislativa o Congreso Local— en una ley o al menos por una norma con rango de ley, artículos 29 y 131, párrafo segundo, de la Constitución mexicana.

ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY, Tesis 80, *Apéndice* 1917-1988, Primera Parte, p. 146. A pesar de referirse únicamente a los impuestos, debemos entenderla extensiva a todas las contribuciones.

¹⁴ Véase su tesis 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, Tesis 2a. LXXXII/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, agosto de 2000, p. 359.

A pesar de que la Suprema Corte de Justicia, en un inicio, defendió la sujeción total de la base imponible al mencionado principio constitucional, pronunciándose en contra tanto de las normas administrativas que regulan este elemento esencial del tributo¹⁵ como de las leyes que facultan a la administración para su establecimiento,¹⁶ recientemente ha cambiado su postura.

¹⁵ Las siguientes tesis: El Segundo Tribunal Colegiado del Segundo Distrito 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, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. XII, noviembre de 1993, p. 437; la tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia que dice “[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, Tesis 2a. CXVII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, septiembre de 1999, p. 268. Las cursivas son nuestras.

¹⁶ En este sentido, entre otras, la tesis jurisprudencial de la Suprema Corte en la que afirma que “[e]l 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

Dicho giro en su criterio ha tenido como escenario los diferentes impuestos municipales que utilizan como base imponible el valor catastral de los inmuebles —impuesto predial, impuesto sobre adquisición de inmuebles—, toda vez que las respectivas leyes locales de catastro, al regular dicho elemento, facultan a determinadas autoridades administrativas —Junta Central Catastral, juntas municipales catastrales, Dirección de Catastro, Tesorería del Distrito Federal, Comisión Asesora del Valores Catastrales, etcétera— para fijarlo, sin señalar el procedimiento a seguir o simplemente remitiéndolas a su reglamento.

Como ya hemos dicho, las primeras tesis de la Suprema Corte de Justicia estaban encaminadas a declarar la inconstitucionalidad de dichas leyes catastrales al considerarlas violatorias del principio de reserva de ley por delegar en las autoridades administrativas el establecimiento de uno de los elementos esenciales de la relación tributaria: la base imponible.¹⁷ Llegaban incluso a

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 60. DEL DECRETO 308 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEÓN VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, Tesis P./J. 20/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, marzo de 1997, p. 64. Las cursivas son nuestras.

¹⁷ En este sentido, las siguientes tesis en que La Suprema Corte ha indicado que "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 HA-

aclarar que lo que transgrede dicho principio constitucional no es el hecho de que las autoridades “calculen” la base imponible de una determinada contribución siguiendo los métodos establecidos en una ley, esto es, que realicen las operaciones señaladas por ésta; sino que las autoridades administrativas “creen” el procedimiento para su obtención.¹⁸

CIENDA 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, Tesis P./J. 8/94, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, t. 76, Octava Época, abril de 1994, p. 14; de igual manera, su tesis jurisprudencial donde afirma 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)”, Tesis P. LXXXVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, mayo de 1997, p. 165.

¹⁸ Véase la tesis jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte ha señalado que “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*” Véase su tesis de rubro LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA

No obstante, en una reciente ejecutoria el Pleno de la Suprema Corte de Justicia declaró, por mayoría de votos, que la Ley de Catastro de Puebla¹⁹ —ahora reformada— respetaba la reserva de Ley; argumentado que

no se quebranta en perjuicio de la quejosa el principio de legalidad tributaria, porque es criterio de este Alto Tribunal que dicha exigencia constitucional no se desconoce por la sola circunstancia de que la ley permita la intervención de la autoridad administrativa en alguna de las fases del procedimiento de determinación de la contribución a cargo de los particulares, siempre que al hacerlo establezca con toda precisión las reglas a que el órgano ejecutivo debe someterse.

Tal cual se puede observar, la Suprema Corte echa mano del criterio utilizado en la jurisprudencia de la Segunda Sala, núm. 111/2000, que postula la admisión de la participación de la autoridad administrativa en la determinación de la base imponible pero no en su creación. Sin embargo, el mismo máximo tribunal se contradice al aceptar que

AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL, Tesis 2a./J. 111/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, diciembre de 2000, p. 392. Las cursivas son nuestras.

¹⁹ “Artículo 4. El catastro... tiene como objetivos generales: III. Determinar los valores catastrales de los bienes inmuebles, con apego a la zonificación catastral y de valores unitarios vigentes”; Artículo 10. “Compete al gobernador del Estado: II. Aprobar la formulación de la zonificación catastral y de los valores unitarios de suelo y de construcción”; Artículo 11. “Son atribuciones del... Consejo (Directivo del Instituto): III. Determinar la actualización de la zonificación catastral y de valores unitarios, en términos de lo dispuesto en esta ley. V. Proponer al Ejecutivo del Estado, la zonificación catastral y de valores unitarios, los que una vez aprobados, deberán ser publicados en el *Periódico Oficial* del Estado para su observancia y obligatoriedad”; Artículo 28. “Para determinar el valor catastral de cada predio, se aplicará la zonificación catastral y los valores unitarios que correspondan para el terreno y construcciones”; Artículo 31. “La zonificación catastral y los valores unitarios, se elaborarán de acuerdo a las disposiciones del reglamento de esta ley, debiéndose procurar que sean los más próximos posibles al valor comercial de los inmuebles”.

ha de tenerse presente que tratándose de ordenamientos como el analizado, la base del gravamen se integra a partir del valor de ciertos bienes, valor que usualmente ha de determinarse a través de procedimientos estrictamente técnicos cuya instrumentación no puede ser íntegramente dispuesta por la ley en cuanto ello concierne propiamente a la esfera de la autoridad administrativa encargada de la mera aplicación de la norma legal.²⁰ De esta forma, la Suprema Corte adopta el criterio del Tribunal Constitucional Español de flexibilizar la reserva de Ley por “cuestiones técnicas”.

El mencionado tribunal nacional ratifica este criterio en relación con la Ley de Catastro de Sinaloa —ahora reformada—, a pesar de que ésta dejaba en manos del Instituto del Catastro respectivo el establecimiento del valor catastral. De dicha ejecutoria la Suprema Corte emitió dos tesis aisladas donde argumenta que “[s]i el legislador no entra en detalles, ello obedece a que se está en presencia de un fenómeno dinámico que requiere de un cuerpo especializado que tenga experiencia en esas materias, quien al emitir las tablas de valores fija índices que dan una razonable certeza o justificación racional para evitar arbitrariedades en contra de los gobernados”.²¹ Defiende dicha postura alegando que la reserva de ley en materia tributaria es de carácter relativo y que por tanto

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

²⁰ Véase en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época t. V, diciembre de 1997, p. 420.

²¹ Véase su tesis aislada de rubro CATASTRO. LOS ARTÍCULOS 30 Y 55 DE LA LEY CORRESPONDIENTE DEL ESTADO DE SINALOA, ASÍ COMO EL 18 DE SU REGLAMENTO, NO SON VIOLATORIOS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, Tesis P. CXLIX/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 74.

indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.²²

No nos adherimos a dicho criterio, en primer lugar, en razón de que la reserva de ley establecida en el artículo 31, fracción IV, no supone, únicamente, una prohibición para que la administración establezca alguno de los elementos esenciales del tributo —base imponible—, también implica la restricción al legislador ordinario de delegar dicha facultad a otro ente público —administración—, ya que de lo contrario, como sucede en el caso de la Ley del Catastro de Puebla, se quebranta la reserva de Ley.²³

Por otro lado, la reserva de ley tributaria en el ordenamiento jurídico mexicano conlleva la necesidad de que los elementos esenciales —hecho imponible, sujetos, elementos cuantitativos, beneficios y minoraciones— sean establecidos por ley con todos los factores que los integren. Incluso, en la misma tesis se afirma que la norma administrativa que tenga como origen una autorización del legislador ordinario para regular alguno de los elementos esenciales del tributo —también cuando sea por motivos técnicos— tendrá que estar subordinada a la ley, lo que implica que no podrá ir más allá de lo señalado en ésta, toda vez que, tal cual se ha venido sosteniendo, en nuestro derecho el único reglamento que existe es el ejecutivo.

Ahora bien, referente a la relación tasa-reserva de ley no ha habido tanta controversia. La doctrina defiende su plena sujeción

²² Véase su tesis aislada de rubro LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY, Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. VI, Novena Época, noviembre de 1997, p. 78.

²³ En este sentido, entre otros, el voto minoritario que formulan los ministros S. S. Aguirre Anguiano, G. D. Góngora Pimentel y J. de J. Gudiño Pelayo, en el Amparo en Revisión 1975/94, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, diciembre de 1997, p. 420; Góngora Pimentel, Genaro David, “El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo”, *Lex*, Torreón, 3a. época, año III, núm. 19, 1997; Paredes Montiel, Marat y Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001, pp. 269 y ss.

a la reserva de ley y la Suprema Corte en los casos que ha resuelto comparte dicha postura al afirmar que al ser la tasa uno de los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria es un deber del legislador ordinario su establecimiento, señalando pormenorizadamente, en su caso, los procedimientos o métodos a seguir para su obtención; de esta manera se logra proporcionar al particular la mayor certidumbre y seguridad jurídica posibles.²⁴

V. BENEFICIOS Y MINORACIONES

La posibilidad de establecer exenciones —entiéndase beneficios y minoraciones— no ha sido siempre clara ni pacífica en

²⁴ En este sentido se ha manifestado la Suprema Corte, al indicar que “[l]os 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”. Véase su tesis de rubro 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, Tesis P. XLII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, marzo de 1997, p. 87. Las cursivas son nuestras. En el mismo sentido, cuando afirma que “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, Tesis P./J. 47/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, abril de 2000, p. 33.

México.²⁵ Empero, a partir de la reforma de 1983 al artículo 28 de la Constitución mexicana,²⁶ ha quedado claro que la Constitución lo que prohíbe es el establecimiento de privilegios fiscales, esto es, de normas que favorezcan a determinada o determinadas personas.²⁷

En relación con el principio de reserva de ley —artículo 31, fracción IV, de la Constitución—, en apariencia, existe común acuerdo entre la doctrina y la jurisprudencia en que los beneficios y las minoraciones deben ser establecidos con el máximo rigor posible en una ley o norma con rango de ley, es decir, sólo el legislador ordinario y, en su caso, el Ejecutivo por mandato constitucional —artículos 29 y 131, segundo párrafo— pueden crear dicha clase de institutos.

La Suprema Corte se ha pronunciado en el sentido de que “si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad,

²⁵ Sobre el desarrollo de dicha controversia —historia e interpretación del artículo 28 de la Constitución mexicana—, véase la excelente obra de Salinas de Arrambide, P., *La exención en la teoría general del derecho tributario*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1990, pp. 185 y ss.

²⁶ Artículo 28 de la Constitución mexicana, primer párrafo “En los Estados Unidos Mexicanos *quedan prohibidos* los monopolios, la (sic) prácticas monopólicas, los estancos y *las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes*”.

²⁷ En este sentido se ha expresado la Suprema Corte al afirmar que “[i]nterpretando 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, Tesis 163, *Apéndice de 1995*, Séptima Época, t. I, p. 165.

sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal”.²⁸

En relación con el establecimiento de los beneficios y minoraciones tributarios tenemos que el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, establece que

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

²⁸ Véase su tesis jurisprudencial de rubro EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SÓLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA, Tesis P./J. 25/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 54. Postura semejante ha sostenido la Segunda Sala de la Suprema Corte al declarar inconstitucional el Decreto 31—Ley local— que crea una serie de contribuciones relacionadas 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 dé 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, Tesis 2a. LXXXII/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, agosto de 2000, p. 359.

Dicho numeral ha sido interpretado por la mayoría de la doctrina como inconstitucional por contravenir la reserva de ley tributaria —artículo 31, fracción IV, Constitución mexicana— al autorizar al Ejecutivo Federal para que exima total o parcialmente el pago de contribuciones; toda vez que, como hemos señalado, los beneficios y las minoraciones forman parte integrante de las contribuciones y por tanto también se ven afectadas por los principios que rigen a éstas, entre ellos el de reserva de ley que implica que los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria sean establecidos por una ley.²⁹

²⁹ En este sentido, véase, entre otros, Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho financiero público*, México, McGraw-Hill, 1995, pp. 55 y 56; Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 19a. ed., México, Porrúa, 2000, pp. 448; Paredes Montiel, Marat; Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001, pp. 97 y 98; Ríos Granados, Gabriela, “Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y de las reglas generales en materia tributaria”, *Documento de trabajo, derecho fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, núm. 38, pp. 14 y ss. Para C. Sempé Minvielle el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación por sí mismo no es inconstitucional, ya que argumenta que el Legislador sí puede autorizar al Ejecutivo para que de acuerdo a la ley establezca exenciones. Razonamiento que compartimos parcialmente, toda vez que si bien es cierto que el Congreso de la Unión puede facultar al presidente de la República para conceder beneficios o minoraciones, únicamente lo puede hacer con base en el artículo 29 de la Constitución mexicana y no fundándose en la facultad reglamentaria del Ejecutivo —artículo 80, primer párrafo de la Constitución mexicana— como ha venido actuando. Lo anterior en razón de que al ser los beneficios y minoraciones tributaros un elemento más de las contribuciones que se encuentra sujeto al principio de reserva de ley —artículo 31, fracción IV—, sólo a través de la misma Constitución se puede establecer una excepción a nuestro principio. Véase su obra *Técnica legislativa y desregulación*, 4a. ed., México, Porrúa, 2002, pp. 56 y 57. Singular es la postura de G. Rodríguez Mejía, quien por una parte postula el sometimiento de los beneficios y minoraciones a la reserva de ley y, por la otra, considera que el artículo 39 cumple con este principio al justificar los motivos de la exención, esto es, al señalar los casos en los que será procedente. Véase su artículo “Las exenciones de impuestos”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, núm. 94, año XXXII, 1999, pp. 94 y 95. En similares términos se pronuncia Delgadillo Gutiérrez, cuando indica que la referida disposición legal sí respeta el principio constitucional ya que el Código Fiscal establece la exención. Véase su artículo

Al respecto la Suprema Corte ha sostenido que

[S]e concluye que el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que faculta al presidente de la República para eximir parcial o totalmente del pago de contribuciones y sus accesorios durante un tiempo determinado, cuando se presenten situaciones de contingencia mediante la expedición de resoluciones de carácter general, que si bien implican liberar a los sujetos pasivos de algunas de sus obligaciones fiscales, lo cierto es que no concede al Ejecutivo Federal la facultad de establecer exenciones fiscales, en acatamiento del artículo 28 de la Constitución Federal.³⁰

Pero, ¿qué es “exentar”? En palabras del mismo Tribunal, “exentar” es cuando el legislador ordinario libera de su obligación fiscal al sujeto pasivo. Como podemos ver, el resultado es el mismo —liberación del pago de contribuciones—, lo único que cambia es el ente público que lleva a cabo la actividad.

Por lo que consideramos que el criterio sostenido por el máximo tribunal constitucional carece de fundamento jurídico, puesto que como la misma Suprema Corte ha sostenido, no importa el nombre que el legislador ordinario le dé a un determinado instituto, lo que realmente trasciende es su naturaleza jurídica.³¹

“La exención tributaria”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, núm. 16, tercera época, año II, 1989, p. 129. Obviamente no podemos compartir estos criterios pues, como hemos dicho reiteradamente, la reserva de ley no sólo consiste en que se creen por ley los beneficios y minoraciones, sino que éstos se regulen en su totalidad con todos los factores que los integran, por lo que no basta con que se señale la posibilidad de su concesión ni con que se indique las circunstancias en las que se concederán. De esta manera, es necesario que por ley se regule, entre otros factores, la contribución sobre la que actuará el beneficio o minoración en cuestión, así como el monto al que ascenderán.

³⁰ Por todos los puntos citados, véase el Considerando sexto de la Ejecutoria de la Controversia Constitucional 32/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XVI, Novena Época, julio de 2002.

³¹ En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha afirmado que “[s]i bien es cierto que el legislador ordinario puede definir en cada época cuáles son las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas que existan en cada mo-

Con base en esta afirmación, nosotros no podemos negar que lo que verdaderamente contempla el Código Fiscal Federal en su artículo 39, fracción I, es una delegación al Ejecutivo para establecer un beneficio o una minoración tributarios sin señalar límite o procedimiento alguno, dejando al arbitrio de éste su total configuración —contribución a la que afectará, elemento de ésta sobre el que actuará, monto del mismo, etcétera— lo que indudablemente contraviene el principio de reserva de ley. Lo anterior en razón de que al ser los beneficios y minoraciones tributarios un elemento más de las contribuciones, que se encuentra sujeto al principio de reserva de ley, sólo a través de la Constitución se puede establecer una excepción a este principio.

mento... también lo es que ello no obsta para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar la constitucionalidad de una prestación patrimonial de carácter público, con independencia de que formalmente se le considere como contribución o ingreso no tributario, *desentrañe su verdadera naturaleza y, conforme a ésta, verifique si el contexto normativo que rige su establecimiento, liquidación y cobro se sujeta a las prerrogativas y obligaciones que se prevén en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tanto para los gobernados como para las autoridades constituidas, dependiendo de su naturaleza tributaria o no tributaria*". Véase su tesis de rubro INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO, Tesis 2a. CXXXII/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001. p. 237. Las cursivas son nuestras. Criterio que a pesar de referirse a las contribuciones, consideramos que se puede hacer extensible a los beneficios y minoraciones tributarios sin ninguna objeción.