

421

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



ASPECTOS DEL PRINCIPIO DE RESERVA
DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MARAT PAREDES MONTIEL

Director de tesis: Lic. Raúl G. Rodríguez Lobato

MEXICO, D. F.

AÑO 2000

279921



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mi mamá, por ser un ejemplo de valentía y fortaleza, por haber regresado y por estar conmigo siempre, con todo mi amor y agradecimiento.

A mi padre, con respeto.

A mi hermano Mario Iván, por ser mi gran amigo, por los juegos y por la alegría.

Con todo mi amor, para Ana Leticia Díaz Undiano, por ser mi compañera, por haber iluminado mi camino y ser tan importante en mi vida, por su amor.

A mis abuelitos, tíos, y primos, por su confianza, por su alegría y unidad, por su apoyo, a todos, gracias.

A don Genaro David Góngora Pimentel, mi maestro, por ser mi ejemplo a seguir, por su inteligencia, sabiduría, tenacidad, rectitud, honradez y sencillez, por la fuerza de sus convicciones y por ser el firme director de una nueva administración de justicia, también por su amor al Poder Judicial Federal que me ha inculcado con cada uno de sus actos con el apostolado que profesa.

Al Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, por ayudarme a descubrir nuevos horizontes. Por su incondicional amistad.

A la Juez Rosalba Becerril Velázquez, por su capacidad, inteligencia y enseñanzas, pero sobre todo por su amistad y por su sentido de justicia siempre presente en sus actos, también por todo el apoyo que me ha dado.

A don Raúl Rodríguez Lobato, con mi agradecimiento, por las sesiones dedicadas a este trabajo, por su ironía, tan aguda y constructiva, por sus enseñanzas en todos los terrenos.

A don Andrés Becerril, por cuatro años de camaradería y amistad.

A Paolo Solano, Samantha Andrade y Fabiana Estrada, por sus ganas de estudiar, por su deliciosa inteligencia, pero sobre todo por su amistad incondicional.

A mis maestros de la Facultad de Derecho, en especial a Ma. De la Luz González y González, por su energía y disciplina; a Rafael Castillo Ruiz, por sembrar la duda permanente; a Armando Soto Flores, Gustavo Esquivel Vázquez, Julián Güitrón Fuentesvilla, Raul Efraín Cardoso Miranda, Rafael Martínez Morales, Rafael Montaña Trueba, Eduardo Guerrero Martínez, Daniel Montero Zendejas y a Gumersindo Padilla Sahagún (ENEP Aragón).

A mis maestros en la otra escuela, la del trabajo y la vida: Genaro David Góngora Pimentel, Miguel de Jesús Alvarado, Rosalba Becerril, Benito Alva Zenteno, Jesús G. Luna y Juan Carlos Cruz Razo.

A todos mis amigos.

*"...la lectura no es sólo lo leído,
sino lo que despierta en nosotros."*

Antonio Hernández Gil

INDICE

PROLOGO.....	I
INTRODUCCION.....	III

CAPITULO I

DELIMITACION DEL MARCO CONCEPTUAL PARA EL ESTUDIO DE LA RESERVA DE LEY

1.1. Reflexiones previas.....	3
1.2. La Constitución como norma jurídica.....	6
1.2.1. La supremacía constitucional.....	7
1.2.2. Trascendencia de la supremacía constitucional para la reserva de ley.....	13
1.3. La Ley.....	15
1.3.1. Concepto.	15
1.3.2. Posición en el ordenamiento jurídico.	19
1.3.3. Importancia del procedimiento legislativo para la reserva de ley.....	22
1.3.4. Niveles de legislación.	23
1.4. Diversas instituciones del aspecto normativo del principio de legalidad.	25
1.4.1. La primacía de la Ley.....	25
1.4.2. La preferencia de Ley.	29
1.5. Excepciones al principio de reserva de ley.....	32
1.5.1. El decreto ley.....	33
1.5.2. El decreto delegado.....	36

CAPITULO II

LA RESERVA DE LEY

II.1. El principio de legalidad y la reserva de ley. Relación entre ambos conceptos.....	43
II.2. El surgimiento de la reserva de ley.....	50
II.2.1. Antecedentes de la reserva: La Carta Magna en Inglaterra, ¿autolimpoción?.....	50
II.2.2. Una nueva idea de la Ley: La Revolución Francesa.	52
II.2.3. La monarquía constitucional alemana: aparición de la reserva de ley.....	57
II.3. Concepción contemporánea de la reserva de ley.	61
II.3.1. La Reserva de ley en la doctrina extranjera.	62
II.3.1.1. La doctrina italiana.	63
II.3.1.1.1. Opinión de Massimo Severo Giannini.	64
II.3.1.1.2. Opinión de Temistocle Martínez.....	64
II.3.1.2. La doctrina española.....	65
II.3.1.2.1. Opinión de Fernando Pérez Royo.....	65
II.3.1.2.2. Opinión de Angel Garrorena Morales.....	67

II.3.1.2.3. Opinión de Ignacio de Otto.....	68
II.3.1.2.4. Opinión de Luis Villacorta Mancho.....	69
II.3.2. La Reserva de ley en la doctrina nacional.	70
II.3.2.1 Opinión de Gabino Fraga.....	71
II.3.2.2 Opinión de Genaro David Góngora Pimentel.	72
II.3.2.3 Opinión de Raúl Rodríguez Lobato.	73
II.3.2.4 Opinión de Carlos Sempé Minvielle.	74
II.3.2.5 Opinión de José Roldán Xopa.	76
II.3.2.5.1. La reserva de ley y los tratados internacionales.....	77
II.3.2.6 Opinión de Antonio Jiménez González.....	78
II.3.3. Conclusiones personales.....	78
II.4. La reserva de ley y la seguridad jurídica.	82
II.4.1. La reserva de ley como garantía del derecho de propiedad.	82
II.4.2. La reserva de ley y la certeza.	84
II.5. Alcances de la reserva en relación con la materia reservada.....	86
II.5.1. Clasificación tradicional de la reserva de ley: absoluta y relativa.....	86
II.5.2. Críticas a la clasificación tradicional. Nuevas posturas para determinar el alcance de la reserva.	89

CAPITULO III

LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA.

III.1. Introducción. Algunas opiniones de la doctrina nacional.	97
III.2. Extensión de la reserva de ley tributaria.	103
III.2.1. La creación <i>ex novo</i> del tributo.	108
III.2.2. Los elementos esenciales del tributo y la época de pago (remisión).	108
III.2.3. Las exenciones y los beneficios tributarios.	110
III.2.4. Las infracciones y sanciones tributarias. ¿Son cubiertas por la reserva de ley tributaria?.....	125
III.3. La Jurisprudencia del Más Alto Tribunal.....	129
III.3.1 Recuento de algunas de las tesis más importantes suscitadas en los Tribunales Federales desde la Quinta Epoca del Semanario Judicial de la Federación.....	129
III.3.2. El viraje doctrinal de la Suprema Corte de Justicia. Elogios y críticas.....	145
III.4 Algunas consecuencias accesorias de la existencia del principio de reserva de ley en materia tributaria.....	157

CAPITULO IV

LA EXTENSION DE LA RESERVA DE LEY EN RELACION CON LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO. LOS ELEMENTOS CUALITATIVOS.

IV.1. Introducción.....	163
IV.1.1. Algunas consideraciones sobre la teoría general..	164
IV.1.2. Sobre el concepto de tributo.	169
IV.1.3. Los elementos cuantitativos y cualitativos del tributo.....	174
IV.1.4. Alcance de la reserva de ley en relación con los elementos cualitativos del tributo.....	175
IV.2. El hecho imponible o presupuesto de hecho.....	176
IV.2.1. Funciones del hecho imponible.	179
IV.2.1.1. El hecho imponible como elemento que legitima la obtención de la prestación tributaria.....	179
IV.2.1.2. El hecho imponible como elemento de identificación del tributo.....	182
IV.2.1.3. El hecho imponible como índice de capacidad económica.....	185
IV.2.2 Estructura del hecho Imponible.	187
IV.2.2.1. Elemento subjetivo.	187
IV.2.2.2 Elemento objetivo.....	188
IV.2.2.2.1 Aspecto material.....	191
IV.2.2.2.2. Aspecto espacial.....	194
IV.2.2.2.3. Aspecto temporal	196
IV.2.2.2.4. Aspecto cuantitativo.....	198
IV.2.3. El hecho imponible y la reserva de ley.....	198
IV.3. Los sujetos del tributo.....	208
IV.3.1. El sujeto activo.....	208
IV.3.2. El sujeto activo y la reserva de ley.	210
IV.3.3. El sujeto pasivo.	212
IV.3.3.1. Características del Sujeto Pasivo.....	213
IV.3.3.2. Otros Sujetos Tributarios.....	214
IV.3.3.2.1 El sustituto del contribuyente.....	214
IV.3.3.2.2. El repercutido.....	215
IV.3.3.2.3. El responsable tributario.....	216
IV.3.4. El sujeto pasivo y la reserva de ley.....	220
IV.4. Epoca de pago. ¿Se encuentra cubierta por la reserva de ley?.....	223

CAPITULO V

EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL TRIBUTO.

V.1. Introducción.....	233
V.1.1. La obligación tributaria.....	234
V.1.2. La deuda tributaria. Elementos que la constituyen.....	236
V.1.2.1. La cuota tributaria. Envío.....	238
V.1.3.1. La actualización.....	239
V.1.2.2. Los gastos de ejecución.....	241
V.1.2.3. Los recargos.....	243
V.1.2.4. Las multas.	246
V.1.2.5. La indemnización prevista por el pago con cheques sin fondos.....	248
V.1.3. La cuota tributaria.	249
V.1.3.1. Tributos de cuota fija.....	250
V.1.3.2. Tributos de cuota variable.....	254
V.2. Alcance de la reserva de ley en relación con los elementos cuantitativos del tributo.....	257
V.3. La base imponible.....	260
V.3.1. Examen de la doctrina nacional.	261
V.3.2. La base imponible o parámetro, según la teoría general.	263
V.3.2.1. Sobre el concepto de base imponible.....	265
V.3.2.2. Funciones de la base imponible.....	268
V.3.2.2.1. La base como medida del hecho imponible.....	269
V.3.2.3. Distinción entre base y hecho imponible.	279
V.3.2.4. Distinción entre base imponible normativa y fáctica.....	281
V.3.2.5. Objeto de medición de la base imponible normativa y de la fáctica.....	282
V.3.2.6. Clasificaciones de la base imponible.....	285
V.3.2.6.1. Por la forma de su expresión cuantitativa.	286
V.3.2.6.2. Clasificación de los parámetros: simples o complejos.....	287
V.3.2.6.3. Según las magnitudes que integran al parámetro.....	287
V.3.2.7. Determinación de la base imponible fáctica.....	288
V.4. La base imponible y la reserva de ley.....	288
V.4.1. Objeto de la reserva de ley en relación con la base imponible.....	291
V.4.2. Sobre la complejidad técnica en la determinación de la base normativa. Su relación con la reserva de ley.....	296
V.4.3. El principio de reserva de ley, la base imponible y las variaciones económicas.....	298
V.4.4. Formas de violación de la reserva de ley.	301
V.5. Algunos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con el principio de	

legalidad y la base imponible.....	306
V.5.1. Enumeración de algunas tesis importantes.....	306
V.5.2. El último criterio del Más Alto Tribunal, en relación con la base imponible en el impuesto predial.....	314
V.5.2.1. Consideraciones críticas sobre este precedente.....	323
V.5.2.2. El voto de minoría.....	330
V.6. El tipo de gravamen o alícuota.....	345
V.6.1. Las tarifas y la reserva de ley.....	339
Conclusiones.....	345
Fuentes	
I. Bibliografía.....	352
II. Artículos.....	358
III. Tesis.....	361
IV. Estudios.....	361
V. Publicaciones periódicas.....	361
VI. Fuentes informáticas.....	361
VII. Obras de consulta.....	362
VIII. Memorias.....	362
IX. Legislación.....	362

PROLOGO

Hemos escogido este tema que resulta apasionante, polémico y, sobre todo, actual. En nuestro país cruzamos nuevos tiempos y tenemos una nueva integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que va forjando una Novena Epoca con criterios frescos, de gran calidad jurídica y con mucho debate al interior.

Además, se percibe en el foro un renovado interés por el estudio de los asuntos tributarios, por lo que nuestro Más Alto Tribunal estudia al día de hoy, en su mayoría, asuntos de esta materia.

Don Genaro Góngora Pimentel, con palabras acertadas, describe a los fiscalistas diciendo, “los abogados que se dedican a esta especialidad son arrojados, valientes, al igual que los corsarios de épocas lejanas...”; estamos de acuerdo, los abogados tributaristas del México actual son estudiosos e innovadores y, en consecuencia, exigen más de los jueces. Los vemos plantear, ante nuestros tribunales de amparo, conceptos de violación novedosos y disputar con energía sus asuntos, se vive una lucha álgida entre el Estado con su potestad tributaria y los particulares. El contenido de los principios constitucionales se explota al máximo, lo que requiere una mayor actividad jurisdiccional que tiene que ser apoyada por la doctrina a fin de conseguir, de manera conjunta, sentencias más estudiadas, con una interpretación más a fondo de los preceptos constitucionales y legales, y, por lo tanto, más justas.

En este marco se vive, actualmente, una batalla en el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para delimitar los alcances del tradicionalmente denominado “principio de legalidad tributaria”. La moneda está en el aire y la seguridad jurídica también. De este resultado depende la delimitación del poder de la

Administración en la esfera de los gobernados, nuestro objetivo es aportar una pequeña luz a esta polémica y, que quede claro, no somos imparciales, en el conflicto entre las necesidades prácticas, representadas por la deslegalización y la intromisión del poder normativo de la Administración en los elementos esenciales del tributo, y la seguridad jurídica, representada por la Constitución, tomamos partido por ésta última.

Por otro lado, la intención del presente trabajo, es realizar un esfuerzo por hacer que la Teoría General del Derecho Tributario, con todos sus beneficios, penetre en nuestro país. Nuestro objetivo fue realizar un estudio del “principio de legalidad tributaria”, dando un nuevo matiz a este tema, ya que nos dedicamos única y exclusivamente a analizar la cuestión normativa del principio de legalidad tributaria, desde el estudio de la figura constitucional conocida en la doctrina como principio de reserva de ley.

Estimamos que dicha teoría, de trascendental importancia, ha sido descuidada por nuestros constitucionalistas, así como por nuestros tributaristas, por lo que pretendemos realizar un breve estudio sobre qué es la reserva de ley, cómo funciona en la materia tributaria, y cuáles son su relación y límites con los elementos del tributo.

Para lograr lo anterior nos basaremos en la Teoría General del Derecho Tributario, tan poco cultivada en nuestro país, con el fin de clarificar y auxiliar a la labor doctrinal y jurisdiccional. Pensamos que no será un esfuerzo vano, muy por el contrario, puede dar un nuevo impulso para la mejor comprensión del principio de reserva de ley.

INTRODUCCION

Siendo la reserva de ley una figura de Derecho Constitucional, esencialmente, consideramos necesario fijar un marco conceptual para su estudio, en el capítulo I.

Aquí daremos un repaso a la Constitución como norma jurídica vinculante y efectiva, así como a la supremacía constitucional y la trascendencia de ambas situaciones para la reserva de ley. Asimismo, repasaremos el concepto de la ley, su posición jerárquica en el ordenamiento jurídico y la importancia del procedimiento legislativo para la reserva de ley.

Por otra parte, estudiamos dos instituciones: la primacía de la ley y la preferencia de ley que, junto con la reserva de ley, forman el aspecto normativo del principio de legalidad. De igual manera, nos adentramos en este primer capítulo, por así considerarlo conveniente, a las excepciones al principio de reserva de ley: el decreto ley y el decreto delegado.

En el capítulo II estudiamos el principio de reserva de ley y su relación con el principio de legalidad, su aparición, así como las concepciones contemporáneas de ésta en la doctrina italiana, en la española y en la nacional.

Analizamos, también, su relación con la seguridad jurídica, así como la extensión del principio según la materia reservada, estudiando la clasificación tradicional de las reservas en absolutas y relativas, así como las nuevas posiciones doctrinales que no aceptan esta división y se manifiestan por una interpretación rígida de la reserva de ley, delimitada a ciertos aspectos de una materia, donde no cabe la delegación legislativa, las cuales estimamos correctas.

En el capítulo III emprendemos el análisis del principio de reserva de ley en lo que respecta al ámbito tributario, refiriéndonos a su extensión dentro de esta

materia. Analizamos también la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación referida al principio de legalidad, lo que resulta necesario para el estudio de nuestro instituto; estudiamos la última posición del Más Alto Tribunal, y con relación a la misma expresamos elogios y críticas, también consecuencias del funcionamiento del principio.

Asimismo, en los capítulos IV y V estudiamos la extensión de la reserva de ley en relación con los elementos esenciales del tributo.

Por cuestión de orden dedicamos el capítulo IV al estudio de los elementos cualitativos del tributo. Sin embargo, previamente damos énfasis en la teoría general como punto de partida de nuestro estudio, al concepto de tributo, su disección en elementos cuantitativos y cualitativos; asimismo, realizamos un estudio del alcance de la reserva de ley con relación a sus elementos cualitativos, es decir, hecho imponible y los sujetos del tributo, previo al estudio singularizado de cada uno de éstos.

Inmediatamente, siguiendo la teoría general, analizaremos al hecho imponible; sus funciones, estructura, la disección de sus elementos subjetivo y objetivo, y con relación a este último los aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo y su relación con la reserva de ley.

Proseguiremos con los sujetos del tributo, activos y pasivos, su conexión con la reserva de ley y, por último, una reflexión sobre la época de pago y su relación con el principio en estudio.

En el último capítulo reflexionamos sobre conceptos tan importantes como obligación tributaria, deuda tributaria y cuota tributaria, y estudiamos sus

diferencias. Por otra parte, analizamos los elementos de la deuda tributaria, poniendo énfasis en la cuota tributaria.

También estudiamos la importante distinción entre tributos de cuota fija y tributos de cuota variable; el alcance, en general, de la reserva de ley en relación con los elementos cuantitativos del tributo. Resulta de singular importancia el estudio sobre la base imponible, iniciando con su tratamiento de la doctrina nacional, para continuar con un examen, con base en la teoría general, sobre su concepto y funciones, la distinción entre base y hecho imponible, la importante diferenciación entre base normativa y base fáctica, así como el objeto de medición de ambas, las clasificaciones de la base imponible y la determinación de la base imponible fáctica.

Por último, discurrimos sobre la base imponible y la reserva de ley, el objeto de ésta; algunos aspectos que argumentan quienes se oponen a una concepción rígida de la reserva de ley, como son la complejidad en la determinación normativa de la base y las variaciones económicas; formas de violación de la reserva de ley; un examen sobre los precedentes del Más Alto Tribunal y el análisis del último de ellos en relación con la base imponible en el impuesto predial, el voto de minoría de algunos ministros. Para finalizar, estudiamos lo relativo al tipo de gravamen y su relación con la reserva de ley.

Como aclaración previa, exponemos que hemos subrayado o destacado en **négritas** los aspectos más importantes de las citas, por esta razón, únicamente haremos énfasis en la nota al pie cuando el subrayado pertenezca al texto original.

CAPITULO I

DELIMITACION DEL MARCO CONCEPTUAL PARA EL ESTUDIO DE LA RESERVA DE LEY

I.1. Reflexiones previas.

I.2. La Constitución como norma jurídica.

I.2.1. La supremacía constitucional.

I.2.2. Trascendencia de la supremacía constitucional para la reserva de ley.

I.3. La ley.

I.3.1. Concepto.

I.3.2. Posición en el ordenamiento jurídico.

I.3.3. Importancia del estudio del procedimiento legislativo.

I.3.4. Niveles de legislación.

I.4. Diversas instituciones del aspecto normativo del principio de legalidad.

I.4.1. La primacía de la Ley.

I.4.2. La preferencia de Ley.

I.5. Excepciones al principio de reserva de ley.

I.5.1. El decreto legislativo.

I.5.2. El decreto delegado.

CAPITULO I

DELIMITACION DEL MARCO CONCEPTUAL PARA EL ESTUDIO DE LA RESERVA DE LEY

"La teoría jurídica cuando es buena no se opone a la práctica, si ésta también es buena, sino que le sirve de fundamento."

Angel Latorre.

I.1. Reflexiones previas.

En el fenómeno tributario se percibe, tal vez como en ninguna actividad pública, la lucha entre los particulares y el Estado, una lucha que resulta paradójica, debido a que los ingresos que el Estado percibe de los gobernados debe tener como destino, por cuestión teleológica y por disposición constitucional, el gasto público. Sin embargo, a través de la historia, el Estado ha sido arbitrario y los particulares han logrado, después de contiendas que abarcaron varios siglos, avances que hoy se consagran como principios constitucionales, reconocidos sin ninguna controversia en la cultura occidental.

Estos principios, los entendemos en el sentido de *regula iuris*, es decir, como **enunciados o máximas de la ciencia jurídica que, con un considerable grado de generalidad, permiten la sistematización del ordenamiento jurídico o de un sector del mismo.**¹ Individualizan a los principios diversas características, entre otras, su permanencia, su generalidad, su función metodológica en la producción y aplicación de las normas e incluso en la decisión de los conflictos, lo que les da una

¹ Cfr. con ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, José, "Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados

gran capacidad de acción, también es de destacarse su carácter inspirador, es decir, llevan en sí valores que están basados en la justicia o en la seguridad jurídica.

El tributarista español Rafael Calvo Ortega se cuestiona sobre las razones que han propiciado el desarrollo de los principios jurídicos y, en especial, los principios del Derecho Financiero, a lo que responde de la siguiente manera:

“Fundamentalmente, el avance de los ciudadanos frente a los Poderes Públicos. Desde luego frente a los de carácter absoluto, pero también en relación con los de naturaleza democrática. Si examinamos todos ellos veremos que tienen una finalidad de garantía y más concretamente **de defensa de esos mismos ciudadanos ante tales poderes públicos. La reserva de ley responde, como es bien sabido, a esa misma exigencia... Son una reacción contra el abuso y más concretamente contra la discriminación y la injusticia** que suponía la distinta posición de las personas y las clases sociales ante las cargas tributarias por motivos que nada o poco tenían que ver con la riqueza y, en definitiva, la capacidad económica de tales personas o grupos.”²

La regulación constitucional de los principios de Derecho Financiero y Tributario, es un fortalecimiento de las conquistas de los ciudadanos que, por este medio (su consagración en normas constitucionales), han obligado al poder público a someter la actividad financiera a principios opuestos a la arbitrariedad, la discriminación y a la irresponsabilidad.

Ahora bien, ejemplos de las luchas y de los avances que éstas han generado tenemos muchos, como las Cortes de Aragón o la Carta Magna en Inglaterra, etcétera. A través del devenir histórico se desarrollaron varios principios garantizadores de los derechos fundamentales, como consecuencia de la lucha entre el principio monárquico y el principio de la soberanía popular, sin embargo, subyace

jurídicos”, Editorial Ariel, 1ª ed., Barcelona, España, 1996, p. 4.

² CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho financiero”, Tomo I, Derecho tributario (Parte general), 1ª. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1997, p. 42.

en el fondo una gran conquista, tal vez se lea sencilla pero es, quizá, el logro más grande obtenido en la lucha gobernante-gobernado en la materia tributaria: la certeza.

Efectivamente, para comprender de una manera más clara lo anterior, acudimos a la opinión de uno de los fundadores de la economía moderna, Adam Smith, quien con gran claridad en su obra *“Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”*, habla de los principios que deben seguir todos los tributos y al referirse a la certeza nos dice:

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada uno tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas generaciones- que la más leve incertidumbre de lo que se ha de pagar.”³

Las consideraciones anteriores están formuladas con mucha claridad y se destaca en ellas la importancia de la certeza en los tributos, en una palabra, la determinación del impuesto a pagar no debe quedar en manos de la Administración. Esta certeza en un Estado de Derecho, solamente puede darla una fuente jurídica: la ley.

Ahora bien, el principio de legalidad tributaria, que como contenido esencial tiene el que los impuestos deben estar previstos en una ley, es aceptado en casi todo el mundo y nuestra historia constitucional no es la excepción.⁴ Dicho principio se plasma hoy en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, cuyo texto es:

“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 el que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Este pequeño enunciado es de una importancia invaluable, ya que es necesario, gracias a este mandato, la forma normativa de la ley para la fijación de los tributos. Esta regla se ha conocido en nuestra doctrina nacional como principio de legalidad, nos ocuparemos del estudio de éste desentrañando su significado y alcances desde una perspectiva pocas veces abordada en nuestro país: la de la reserva de ley. Esta teoría tiene su inicio en Alemania y gracias a su eficacia y desarrollo doctrinal, nos ayudará a comprender, de mejor manera, el contenido de este principio constitucional; debemos mencionar que el esquema de la reserva de ley es aceptado hoy no sólo en su país de origen, sino también en Italia, en España y en Argentina.

Por otra parte, si bien en nuestra patria el principio “*nullum tributum sine lege*”, ha sido constitucionalmente consagrado y, en inicio, aparenta una gran firmeza tanto en la doctrina nacional como en la jurisprudencia, debemos mencionar

³SMITH, Adam. “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”. Fondo de Cultura Económica, 1a. ed. en español, traducción de Gabriel Franco, México, 1958, p. 787.

⁴ En este trabajo sólo nos ocupamos del desarrollo histórico que ha tenido el principio de legalidad en sus detalles más sobresalientes, un análisis histórico pormenorizado rebasaría los alcances de este trabajo. Una de las razones que nutre nuestra decisión es que el mencionado principio ha sido aceptado desde la Constitución de Cádiz; sin embargo, para un mejor estudio de la historia constitucional, recomendamos dos obras: “Los Derechos del Pueblo Mexicano”, (4ª. ed., LV legislatura, México, 1994), así como la valiosa obra de Manuel Yáñez Ruiz, “El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política” (1a. ed., Talleres de impresión de estampillas y valores, México, 1958), consideramos que esta última obra es de un

que, a últimas fechas, se han regateado sus alcances. De este problema hablaremos posteriormente.

Una consecuencia lógica del aforismo enunciado en el párrafo anterior, es que los elementos esenciales del tributo deben estar definidos en la ley. Es aquí donde se presentan los mayores problemas y dónde nos resultará más útil el estudio bajo la perspectiva de la reserva de ley, que poco a poco comienza a ganar adeptos en nuestra doctrina jurídica.⁵

1.2. La Constitución como norma jurídica.

Antes de iniciar con el objeto propio de nuestra investigación debemos sentar claramente el marco conceptual sobre el cual laboraremos. Cuando hablamos de la reserva de ley, estamos, tratando un principio propio del Derecho Constitucional. Como posteriormente estudiaremos, la reserva de ley no podría entenderse fuera de la Constitución, o bien dentro de una Constitución que no contemple mecanismos de autodefensa. La reserva de ley se caracteriza, esencialmente, como un principio constitucional, pues esta característica la que le da su efectividad.

Asimismo, hacemos referencia también a un problema sobre las fuentes del Derecho Constitucional. Al disertar sobre las fuentes nos referimos a una de las problemáticas propias de la Ciencia del Derecho, sobre la que muchas opiniones encontradas se han expresado, nosotros de una manera pragmática, para efectos del estudio que nos ocupa, nos adherimos al concepto del brillante jurista español Ignacio de Otto, cegado por la muerte a una corta edad, pero que dejó para la

inestimable valor histórico.

⁵ Como precursor de este principio tenemos a don Gabino Fraga en su Derecho Administrativo. Hoy en día, entre otros, don Genaro David Góngora Pimentel, Raúl Rodríguez Lobato, Jacinto Faya Viesca, José Roldán Xopa, Antonio Jiménez González, tratan sobre la reserva de ley.

posteridad su refulgente trabazón de ideas y seguridad de doctrina. De Otto, en su obra cumbre, se refiere a las fuentes del derecho de la siguiente manera:

“Con la expresión fuentes del derecho se designa la propia manifestación de la voluntad normadora, esto es, el acto al que conduce el ejercicio de la voluntad normadora del órgano habilitado para ello por el ordenamiento jurídico. Fuentes son los llamados *actos normativos*, aquellos a los que el ordenamiento jurídico atribuye la virtualidad de producir una norma jurídica.”⁶

Efectivamente, nos encontramos ante un problema de creación de normas y de validez de la Constitución, puesto que la reserva de ley es una limitación competencial al órgano parlamentario. Asimismo, también resulta ser una manera en que la Constitución delimita la forma de regulación normativa de determinadas materias, es decir, por mandato del constituyente se reserva una materia a una forma de normar, a una forma de creación del orden jurídico: la ley.

Como observaremos posteriormente, esta cuestión no es gratuita y tiene que ver con el papel de la ley en el Estado de Derecho y en el desarrollo del mismo, lo que le llevó a constituir una de las garantías base de éste, sin embargo, la reserva de ley no se podría comprender, sin una cuestión esencial: la supremacía constitucional.

1.2.1. La supremacía constitucional.

Al margen de las discusiones teórico políticas, que ocupan a los tratadistas de la Ciencia Política, la Teoría del Estado, el Derecho Político o el Derecho Constitucional, hablamos de la Constitución desde un punto de vista jurídico positivo estricto, es decir, la Constitución como una norma jurídica eficaz con dispositivos propios para su defensa. En efecto, tratamos, ante todo, de la

⁶ DE OTTO, Ignacio, “Derecho constitucional. Sistema de fuentes”, 2a. ed., Editorial Ariel, Barcelona, España, 1988, p 70.

Constitución como la fuente jurídica principal, como norma jurídica fundamental, lo que la lleva a actuar como un instrumento que regula y jerarquiza las demás normas jurídicas propias del Estado

No abundaremos en el concepto de Constitución, ya que no es tema de nuestro estudio, por lo que adoptaremos, únicamente de manera descriptiva, la definición del Doctor Mario de la Cueva, que estimamos útil en nuestra construcción sistemática:

“La constitución vivida o creada es **la fuente formal del derecho**, y en verdad la única que posee el carácter de fuerza primaria colocada por encima del Estado, porque contiene la esencia del orden político y jurídico, por lo tanto. *La fuente de la que van a manar todas las normas de la conducta de los hombres y las que determinan la estructura y actividad del Estado.*”⁷

Efectivamente, el Dr. de la Cueva destaca la cuestión de que la Constitución es la fuente formal del derecho, idea fundamental, ya que es una de las cualidades que caracteriza a la Constitución como tal.

Por otro lado, adentrándonos en la parte histórica, no debemos de olvidar que a finales del siglo XVIII, se viven, en Francia y Estados Unidos, los inicios de la Constitución como tal, es decir, como una norma que a partir de determinados supuestos de la realidad social y de la efervescencia política que se vive en dicha centuria, con un determinado contenido, su origen popular y el reconocimiento de ciertos derechos inalienables que actúan como síntesis del pacto político (el *contrato social*), asegura la existencia de los derechos fundamentales y de la separación de poderes, como bien resumiera la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, en Francia.

⁷ DE LA CUEVA, Mario, “Teoría de la Constitución”, Editorial Porrúa, México, 1982. p. 58.

Sin embargo, esta concepción inicial de la Constitución sufriría serios embates en Europa. Por parte de la derecha, con la restauración de las monarquías al término del Congreso de Viena y, con éste, la restauración del “principio monárquico”, que recogería de la idea constitucional la codificación formal del sistema político y acaso alguno de sus contenidos garantistas menos peligrosos. Por parte de las izquierdas, mediante las ideas, entre otros, de Lasalle y Marx, que reducen la Constitución a un enmascaramiento de la realidad en favor de los poderosos.

Esta situación habría de modificar la concepción genuina de la Constitución en Europa, como un catálogo de la estructura política, pero también de reconocimiento a los derechos fundamentales, reduciéndola a una norma estrictamente política que actúa sólo como una exigencia lógica de la unidad del ordenamiento, que se separa de su origen popular y que carece de un contenido garantista. Dicha situación no sería modificada sino hasta la segunda posguerra mundial, a diferencia de lo sucedido en los Estados Unidos, en Suiza y en México, entre otros países, donde nunca se perdió de vista la Constitución como ejercicio del poder soberano del pueblo.⁸

Debemos destacar la importancia que el desarrollo del sistema jurídico norteamericano ha tenido en el mundo, el cual reconoce a la Constitución un valor normativo superior que determina la validez de las leyes ordinarias, un valor **judicialmente tutelado**, es decir, la Constitución alcanza su pleno valor como una norma superior del ordenamiento jurídico.

La gran aportación de los Estados Unidos será plasmar en la Constitución escrita ese “parámetro normativo superior”, es decir, *the higher law* (la norma

⁸GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, “La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional”. 3a.

superior) que se establece en la Constitución y como consecuencia inmediata desaparece la soberanía del legislativo, “automáticamente”, sin embargo, este logro hubiera sido poco si con él no se hubiera desarrollado posteriormente la gran contribución americana, el *judicial review* (la facultad judicial de declarar inconstitucionales las leyes) institución que se consolidaría hasta 1803, con la famosa sentencia del juez Marshall, en el caso *Marbury vs. Madison*, que concreta en la sentencia, de manera definitiva que: “*the Constitution is superior to any ordinary act of the legislature.*”⁹ (la Constitución es superior a cualquier acto del legislativo.)

Tampoco debemos olvidar que en nuestro país las cosas no fueron muy diferentes a lo sucedido en Estados Unidos, gracias a la gran aportación que México ha dado al mundo jurídico: el juicio de amparo.¹⁰

En Europa se puede hablar nuevamente de supremacía constitucional hasta el siglo XX, con la revaloración de la idea de la Constitución como una norma fundamental, y la creación de los Tribunales Constitucionales actuando mediante un <<control concentrado>> de la constitucionalidad.

Actualmente, la Constitución configura y ordena los poderes del Estado creados por la misma, por otra parte, establece límites a estos poderes y el ámbito de los derechos fundamentales, pues la Constitución vincula por igual a gobernantes y a gobernados.

Una idea consustancial a lo antes expresado, es que la Constitución es la norma jurídica fundamental, en palabras de García de Enterría:

ed., Editorial Civitas, Madrid, España, pp. 41-43.

⁹ Ibidem, pp. 50-55. Las cursivas son del texto original.

¹⁰ Para los interesados en el estudio del devenir de esta institución, recomendamos la obra “Historia del Amparo en México”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1999.

“...la Constitución no sólo es una norma, sino precisamente la **primera de las normas del ordenamiento entero**, la norma fundamental, *lex superior*. Por varias razones. Primero, porque la constitución **define el sistema de fuentes formales del Derecho**, de modo que sólo por dictarse conforme a lo dispuesto por la Constitución (órgano legislativo por ella diseñado, su composición, competencia y procedimiento) **una Ley será válida o un Reglamento vinculante**; en este sentido es la **primera de las <<normas de producción>>**, la *norma normarum*, la fuente de fuentes...”¹¹

Efectivamente, además de ser una norma inmediatamente aplicable, la Constitución es la norma que rige y determina las fuentes del ordenamiento jurídico, ya que condiciona toda la creación positiva del Derecho porque no pueden formar parte del ordenamiento jurídico las normas que la contradigan formal o materialmente, es decir, opera como una condición de índole negativa en tanto que excluye la posibilidad formal de que constituyan parte del ordenamiento jurídico normas que vayan en su contra y, por otro lado, actúa como una condición positiva, en tanto que establece una disciplina constitucional para las fuentes, al determinar cuáles son los actos normativos y cuál la jerarquía entre ellos, además de regular el proceso de creación de estas normas atribuyendo los correspondientes poderes a determinados órganos, así como el valor jerárquico de las mencionadas normas en el ordenamiento jurídico.¹²

Por lo tanto, la Constitución determina los órganos que han de crear las normas, su jerarquía y, en algunos casos, como sucede con la reserva de ley, de jurisdicción o de reglamento, determina también el contenido material de las mismas, de ahí la importancia de la Constitución como norma ordenadora del sistema de fuentes jurídicas y de la supremacía constitucional, como garantía que limita a la creación normativa con el fin de que perdure el respeto a la Constitución.

¹¹ Idem, pp. 49 y 50.

¹² DE OTTO, Ignacio, Op. Cit., pp. 82 y 83.

En nuestra Constitución, el mencionado principio de supremacía constitucional, se consagra en el artículo 133, el cual es del tenor siguiente:

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

En la glosa de este artículo, Burgoa habla de fundamentalidad y de supremacía de la Constitución. Al referirse a la primera señala que la misma debe ser, “... el ordenamiento básico de toda la estructura jurídica estatal, es decir el **cimiento sobre el que se asienta el sistema normativo de derecho en su integridad.**”¹³

Burgoa destaca la idea de que la fundamentalidad implica que la Constitución se convierte en “fuente de *validez formal* para todas las normas secundarias que componen el derecho positivo”, es decir, que el ordenamiento jurídico se encuentra supeditado a la Constitución, cuestión que se complementa o, más bien que trae como consecuencia, la supremacía constitucional y que se constituyen en conceptos inseparables.

No abundaremos en el tema ya que es pacífico entre los constitucionalistas nacionales que en el citado numeral radica el principio de supremacía constitucional.

¹³ BURGOA, Ignacio, “Derecho constitucional mexicano”, 7a. ed. Editorial Porrúa, México 1989, p. 358.

I.2.2. Trascendencia de la supremacía constitucional para la reserva de ley.

Una vez fijada la existencia del principio de supremacía constitucional en nuestro ordenamiento jurídico, pasamos a exponer nuestra opinión sobre su importancia en relación con el principio de reserva de ley.

Siendo la reserva de ley, como habremos de esclarecer más adelante, una figura exclusivamente constitucional, se comprenderá que el principio de supremacía constitucional, así como los medios de defensa a la misma, son de radical importancia, ya que dan su fortaleza y sostén a la reserva de ley como institución.

Efectivamente, la reserva de ley es establecida por la Constitución, de ella depende su fuerza para vincular a los poderes constituidos, ejecutivo, legislativo e incluso judicial, ya que al ser una disposición de origen constitucional surge la necesidad de que las normas y actos emanados del ejecutivo y legislativo deben apegarse a la Constitución, y de que los jueces que deciden sobre la constitucionalidad deben, lógicamente, tener como única guía a la Constitución.

Es en este marco conceptual eficaz, operativo y funcional, que tiene como presupuesto la supremacía constitucional, en donde se puede hablar de reserva de ley, como destacara Ignacio de Otto en las siguientes reflexiones:

“El concepto de Constitución sólo es comprensible si se parte de un dato básico de los ordenamientos jurídicos modernos: **la distinción entre creación y aplicación de las normas** y la atribución de la primera función a uno o varios órganos que ocupan la posición de supremacía en la organización jurídica y que desarrollan su función normadora de un modo más o menos permanente. El presupuesto primero de la Constitución, es por tanto, **la existencia de la función legisladora en el sentido amplio de este término, como función de crear normas**. Esa función normadora puede, a su vez, dividirse en varios

planos subordinados entre sí, supuesto en el cual el término legislación se reserva para el que ocupa una posición superior.

“Establecer en tal ordenamiento una norma suprema, una Constitución, significa que esa creación normativa o legislación en sentido amplio queda a su vez sujeta a normas que son el fundamento y límite de su validez... sólo hay Constitución como norma cuando el ordenamiento establece que el cumplimiento de esos preceptos es obligado y, en consecuencia, que su infracción es antijurídica.”¹⁴

Como se ve, lo más importante es que la reserva de ley es una institución constitucional que se tiene que desenvolver, necesariamente, dentro de un ordenamiento jurídico que garantice la validez de la Constitución, es decir, en donde la supremacía constitucional sea una realidad. La consagración escrita meramente en un “texto constitucional”, sin la posibilidad de su obligatoriedad, no podría llevar la idea de una reserva de ley.

Esta última idea la destacó Fernando Pérez Royo cuando en 1972, en la España franquista, redactó un estudio sobre la reserva de ley, en el cual emitió una severa crítica al sistema español por no cumplir con los principios básicos de la división de poderes, del control de la constitucionalidad de las leyes y de los actos del Estado, por lo cual no reunidos estos requisitos, así como el respeto a los derechos fundamentales de los gobernados, resultaba “equivoco hablar de esta institución.”¹⁵

Podemos, así, concluir varias consecuencias de que la reserva de ley sea un principio constitucional:¹⁶

¹⁴ DE OTTO, Ignacio, Op. Cit. p.14. El énfasis añadido es nuestro.

¹⁵ PEREZ ROYO, Fernando, “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, Hacienda Pública Española Numero 14, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1972.

¹⁶ Cfr. con CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho Financiero”, Op. Cit., pp. 41 y 42.

- 1) Hace que la misma tenga gran firmeza y estabilidad máxima, en virtud de la jerarquía que la Constitución tiene como norma primaria en el sistema de fuentes.
- 2) El efecto básico es que **vincula al legislador ordinario y a todos los poderes constituidos y permite un control de la constitucionalidad**. Es decir, la conquista de la certeza de los gobernados en la tributación no solamente se vuelve política, sino que se plasma jurídicamente en la norma fundamental, adquiriendo así plena eficacia a través del control constitucional.
- 3) Contribuye a una mayor cohesión del ordenamiento financiero. En efecto, la sistematización y efectividad del Derecho Financiero debe mucho a la recepción constitucional de sus principios.

1.3. La ley.

Una vez abordada la supremacía constitucional y su importancia resulta menester estudiar la ley, cuestión esencial para el esclarecimiento del estudio del principio de reserva de ley. Creemos conveniente ingresar a un concepto práctico de ley dejamos, entonces, su definición y elucubración filosófica-jurídica a los doctos de tan importante materia, y abordaremos únicamente su estudio dogmático y positivo.¹⁷

1.3.1. Concepto.

Desde el punto de vista de nuestro Derecho Constitucional, la ley será la norma aprobada con ese nombre por el Congreso de la Unión mediante el procedimiento establecido en los artículos 71 y 72 de la Constitución Federal, y en nivel local lo serán las normas así denominadas que sigan el procedimiento propio

¹⁷ Recomendamos el estudio de Gómez Alcalá, "La ley como límite de los derechos fundamentales", 1^a.

establecido en cada Constitución estadual, dentro de las que se incluyen las normas de la entidad federativa, así como las de los municipios que la forman.¹⁸

En el Derecho Público occidental se atribuye el nombre de ley a las normas aprobadas por los órganos de representación, esta tradición proviene de la Revolución Francesa, que en su Constitución de 1791 consagraba: “los decretos del Cuerpo legislativo tienen fuerza de ley y llevan el título y nombre de leyes”; así, la mencionada expresión quedaba reservada a las normas adoptadas por el parlamento y con un determinado procedimiento.

El concepto de ley no es de ninguna manera un concepto unívoco, por el contrario, se presenta con diversos significados dentro del mundo jurídico, Garrorena Morales, tratadista español, realiza la siguiente descripción terminológica respecto del concepto de la ley:

“...Aparte a otros usos externos al Derecho, los juristas utilizamos el término <<ley>> en un triple sentido: A) Como **norma jurídica en general**, cualquiera que sea su condición y origen. B) Como **norma jurídica escrita de producción estatal**, lo que la diferencia de la costumbre y de los principios generales del Derecho. C) Y como **norma jurídica escrita de producción estatal que, además, en atención a su carácter principal y a las condiciones que concurren en su forma de adopción, posee una categoría o entidad superior y distinta a la de las demás normas infraconstitucionales**. En este sentido, la ley se diferencia de las demás normas jurídicas producidas por el Estado y se conforma con un escalón del ordenamiento jurídico situado entre la Constitución y los reglamentos. A los efectos que aquí nos importan, interesa particularmente esta última acepción. Para identificarla utilizamos el término <<ley>> vinculado a fórmulas que, sin embargo, no siempre subrayan el mismo aspecto de la realidad definida. Así hablamos de <<*rango de ley*>> para referirnos a su posición jerárquica; o de <<*fuerza de ley*>> para aludir tanto a su

ed., Editorial Porrúa, México, 1997.

¹⁸ Para un estudio de las atribuciones y estructura de los órganos legislativos locales, recomendamos el libro de Máximo Gámiz Parral, “Derecho constitucional y administrativo de las entidades federativas”, 1a. ed.,

irresistibilidad o *imperium*, superior, a todo el tipo de autoridades y mandatos (<<fuerza material de ley>>) como a la capacidad innovadora que ostenta dentro del ordenamiento jurídico (<<fuerza formal de ley>>, <<activa>> en cuanto consigue innovar la legislación precedente, <<pasiva>> en cuanto resiste toda innovación que no proceda de la ley); o incluso de <<valor de ley>>, según la conocida cláusula acuñada por SANDULLI en la que subraya el común régimen jurisdiccional que corresponde a todas las normas catalogables como <<leyes>> ...”¹⁹

Por su parte, uno de los tributaristas más importantes, el italiano Achille Donato Giannini, define la ley como la “manifestación de la voluntad del Estado emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa.”²⁰

Rodríguez Lobato la define como “una regla de Derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley.”²¹

Por último, no debemos dejar a un lado la opinión de don Gabino Fraga, quien en su clásica obra realiza la distinción entre actividades formales y materiales del Estado, atendiendo al órgano y a la naturaleza intrínseca de la función respectivamente. Asimismo, Fraga nos habla de la función legislativa del Estado, con un concepto muy similar al de Giannini, además nos dice que en México la función legislativa la realiza el Congreso de la Unión, así como sus respectivas cámaras; a la opinión de Fraga agregaríamos las legislaturas estatales.

UNAM, México, 1990.

¹⁹ GARRORENA MORALES, Angel, “Ley”, vocablo desarrollado por el autor en la Enciclopedia Jurídica Básica, Editorial Civitas, Volumen III, Ind-Pro, 1ª. ed., Madrid, España, 1995, p. 3994.

²⁰ GIANNINI, Achille Donato, “Instituciones de Derecho tributario”, traducción de la 7a. ed., italiana y estudio preliminar de Fernando Sáinz de Bujanda, 1a. ed. española, Editorial de Derecho financiero, Madrid, España, 1957, p. 14

²¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, “Derecho Fiscal”, 2a. ed., Editorial Harla, México, 1986, p. 25.

También Fraga, al hablamos en concreto de la ley, nos dice que es “un acto que modifica o extingue una situación jurídica general”.

De las definiciones anteriores se destaca que aparecen como características constantes de la ley la abstracción y la generalidad, al respecto en el Diccionario Jurídico Mexicano, encontramos la explicación de estos dos conceptos, con especial referencia a la ley, que son del tenor literal siguiente:

“...a) Generalidad. Este dato de la ley se refiere a que en el supuesto jurídico de la norma legal no se determina individualmente al sujeto a quien se le imputarán las consecuencias jurídicas que esa norma establece y que dichas consecuencias se deberán aplicar a cualquier persona que actualice los supuestos previstos. Las normas individualizadas, como las contenidas en los contratos y en las sentencias, no son generales por atribuir efectos jurídicos a personas individualmente determinadas y en consecuencia no son leyes. La ley puede regular la conducta de una sola persona sin perder la generalidad siempre que atribuya efectos a dicha persona por haber actualizado el supuesto normativo, por su situación jurídica, y no por su identidad individual; como ejemplo de este tipo de normas tenemos el a. 89 de la C. que fija las atribuciones del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

“B) Abstracción. Si la generalidad se caracteriza por la indeterminación subjetiva. la abstracción se refiere a la indeterminación objetiva, es decir, la ley regula por igual a todos los casos que impliquen la realización de su supuesto normativo, sin excluir individualmente a ninguno, y la disposición que contiene no pierde su vigencia por haberse aplicado a uno o más casos previstos y determinados, sino que sobrevive hasta que es derogada mediante un procedimiento igual al de su creación o por una norma jerárquica superior (a. 71, inciso f, de la C. y 9o. del C.C.)”²²

²² GAXIOLA MORAILA, Federico Jorge, “Ley”, voz desarrollada por el autor en el Diccionario Jurídico Mexicano, 2^a. ed., Editorial Porrúa, III, México, 1988, p 1964.

Una vez fijado el concepto de ley, así como de dos de sus principales características, es conveniente entrar el estudio de su posición en el ordenamiento jurídico.

1.3.2 Posición en el ordenamiento jurídico.

Resulta conveniente recordar algunas peculiaridades de la ley, misma que constituye el instrumento de autogobierno de la colectividad. Es destacable su carácter de fuente superior dentro de nuestro ordenamiento jurídico, junto con los tratados, como lo había establecido el Pleno del Más Alto Tribunal en la tesis que por rubro lleva:

“LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA. De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el Ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos, el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano...”

(Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo 60, Diciembre de 1992, Pleno, p. 27)

Tristemente, esta tesis ha sido interrumpida por el Pleno del Más Alto Tribunal con razones poco convincentes, que ponen en peligro la soberanía nacional y que eventualmente pudieran servir para cometer un fraude a la Constitución, la nueva tesis de la que damos noticia es del tenor literal siguiente:

“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad

respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. **No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local.** Esta interpretación del artículo 133 constitucional, **deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional;** por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. **Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas.** Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992,

página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.": sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal."

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo X, Noviembre de 1999, Pleno, Tesis P. LXXVII/99, página 46.

Esta tesis es peligrosa en los nuevos tiempos de pluralidad que estamos viviendo, puesto que los tratados internacionales no tienen acotado en la Constitución su ámbito material por lo que pueden versar de cualquier tema, pudiendo dejar sin efectos la legislación nacional. De esta manera, con una Cámara de Senadores aun controlada por el partido oficial, el ejecutivo puede conseguir por la vía del tratado lo que no consiguió por medio de la ley. Esperamos que los doctrinarios de nuestro país pongan sus ojos en este problema y comiencen a estudiar lo correcto o incorrecto de la resolución de la Suprema Corte de Justicia.

Por otro lado, en cuanto a la ley se refiere, ésta tiene una jerarquía preeminente sobre otras fuentes jurídicas, debido a su especial mecanismo de creación determinado por la Constitución, además de que la misma no pierde su validez, por regla general, y esto es lo más importante, hasta en tanto que se cumpla nuevamente el procedimiento realizado para su creación (derogación), como lo dispone el artículo 72 constitucional, en su fracción h), que es del tenor siguiente:

"...En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación."

Esta fórmula constitucional es también conocida con el nombre de “primacía de la ley”, como posteriormente estudiaremos, ahora es tiempo de estudiar el procedimiento de creación la ley, ya que resulta de vital importancia para la comprensión de la reserva de ley.

1.3.3. Importancia del procedimiento legislativo para la reserva de ley.

La situación más importante que se presenta en el procedimiento legislativo es, definitivamente, que la creación de la ley está determinada por la Constitución, es decir, la importancia de la ley no se debe tan sólo a la aprobación de la misma por parte del Congreso de la Unión, como “representante de la voluntad del pueblo mexicano”²³, sino que su elaboración se sujeta a un procedimiento basado en la discusión y en la publicidad, concebido originariamente como cauce para alcanzar la racionalidad y la verdad, aun cuando el mismo tal vez no esté en condiciones de llegar a tales objetivos, y tal vez ni siquiera sea el más adecuado para la creación de normas.²⁴

Efectivamente, “el procedimiento legislativo sigue cumpliendo una imprescindible función legitimadora de la ley precisamente por obra de los mecanismos de publicidad y discusión que lo hacen técnicamente tan defectuoso y complejo.”²⁵

²³ Al respecto cabe hacer la precisión que en un Estado “formalmente” democrático, como lo es el nuestro, la reserva de ley no puede concebirse como un instrumento que sirva para fijar las relaciones entre un órgano presuntamente democrático (Parlamento) y uno que no lo es (Poder Ejecutivo), como se planteó en el surgimiento de la reserva de ley, ya que la realidad constitucional en nuestro país y en casi todo el mundo es que ambos son igualmente democráticos, al tener origen en el voto popular y directo, por lo que la finalidad de la reserva de ley, más que separar los dos poderes opuestos, como lo fueron en el pasado, consiste en coordinar su actuación.

²⁴ DE OTTO, Ignacio, Op. Cit., p. 106.

²⁵ Loc. Cit.

Es la discusión la que asegura que la voz de las minorías será escuchada, de ahí su importancia.

Por otra parte, encontraremos la publicidad en la discusión, cuestión que resulta también muy destacada, puesto que permite la participación del pueblo por diversos medios y la posibilidad de la modificación del sentido del voto de los grupos parlamentarios mediante la presión de un clima de opinión.

1.3.4. Niveles de legislación.

Una vez estudiado lo anterior, es pertinente recordar que en nuestra Federación tenemos tres niveles de leyes: las federales, las estatales y las municipales.

Esta distinción se torna necesaria en virtud de que la existencia de una reserva de ley en la Constitución Federal, no se limita únicamente a reservar al Congreso de la Unión una determinada parcela de la realidad jurídica, sino que reserva a la ley, es decir, al procedimiento legislativo, una materia o parte de ella, independientemente de que sea federal o estatal.

En efecto, cada nivel de gobierno va a tener su propia demarcación competencial, aunque hay que destacar que existen algunos casos donde prevalece una concurrencia de esferas, sobre todo en materia tributaria, como lo explica la siguiente tesis del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que al rubro indica:

“IMPUESTOS.- SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE.- La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las

fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).“

Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Vol. CV, 1a. Parte, p.112.

El maestro Rafael I. Martínez Morales conceptualiza algunos de los diversos tipos de leyes, producto de los citados niveles de gobierno, de la siguiente manera:

“**LEY FEDERAL.** Este nombre se reserva para los ordenamientos legales del Congreso de la Unión en cuestiones en que también puede haber leyes de carácter local, por ser materias concurrentes.

LEY LOCAL. Es la expedida por la legislatura o congreso de una entidad federativa, para tener vigencia en el ámbito territorial del estado correspondiente y con contenido relativo a cuestiones que no sean de competencia federal.”²⁶

Por otro lado, existen en nuestra opinión las leyes que podemos denominar municipales que, si bien no son expedidas por el municipio, por carecer este último de órgano legislativo²⁷, sino que son expedidas por las legislaturas estatales, se refieren a determinadas materias que la Constitución reserva en forma exclusiva al Municipio, en su artículo 115.²⁸

²⁶ MARTINEZ MORALES, Rafael I., “Diccionario de Derecho Administrativo”, 1a. ed., Editorial Harla, Colección Diccionario Jurídico Harla, Volumen 3, México, 1996.

²⁷ Las únicas facultades legislativas que la Constitución consagra directamente a los Municipios son la aprobación de su presupuesto de egresos y en materia de desarrollo urbano, aun cuando en el primer caso la Suprema Corte de Justicia, en claro atentado a la Constitución y a su régimen municipal, haya resuelto en diversas controversias constitucionales que la facultad de aprobar el presupuesto de egresos pertenece a las legislaturas de las entidades federativas.

²⁸ El Dr. Jaime Nicolás López considera que la redacción del artículo 115 constitucional no es del todo clara y deja oportunidad a la concurrencia entre el Estado y el Municipio. Sin embargo, aclara que “por tradición y razones económicas la interpretación por ahora aceptada es en el sentido de que el gravamen de inmuebles es de carácter municipal”. (Derecho Fiscal Municipal, 1ª. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1990).

I.4. Diversas instituciones del aspecto normativo del principio de legalidad.

Estudiaremos algunas figuras alternas al principio de reserva de ley, que también tienen que ver con el aspecto normativo del principio de legalidad, es decir, de creación de las normas. La primera es en sí una característica de la ley: su primacía en el ordenamiento jurídico. Asimismo, estudiaremos la preferencia de ley, que aunque actúa dentro de las esferas de la creación normativa, se distingue por su consagración legislativa.

I.4.1. La primacía de la ley

A la primacía de la ley se le conoce también como fuerza de la ley, o autoridad formal de la ley.

Gabino Fraga nos dice que este principio “significa que todas las resoluciones del Poder Legislativo no pueden ser derogadas, modificadas o aclaradas más que por otra resolución del mismo Poder y siguiendo los mismos procedimientos seguidos para la formación de la resolución primitiva.”²⁹

Esta máxima se encuentra consignada en forma expresa, como hemos mencionado en líneas anteriores, en el artículo 72, fracción h), de nuestra Constitución Federal, así redactado:

“En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.”

La primacía de la ley tiene una clara deuda con la concepción de la ley posterior a la Revolución Francesa, es decir, la que considera a la ley como producto de la voluntad general y, por lo tanto, infalible.

La Revolución Francesa acuñó la expresión “fuerza de la ley”, que en su contenido primario tiene como significado la absoluta superioridad de la ley en el ordenamiento jurídico, por las siguientes razones:

1) La ley puede modificar o derogar **cualquier otra norma** y sólo puede ser modificada o derogada por otra ley.

2) La **expansividad ilimitada de la ley**, es decir, la ley puede ocuparse de cualquier materia, sin encontrar norma que se le oponga, en virtud de que en los inicios de la Revolución Francesa no existe ningún sistema definido de competencias o de reservas.

El surgimiento del estado constitucional, y como su característica principal, la supremacía de la Constitución, acarrea como consecuencia una modificación a la extensión del principio al que hacemos referencia, en virtud de que la ley ya no puede vulnerar la Constitución, ni modificarla, y a su vez puede quedar modificada o derogada por las leyes de reforma constitucional, sin embargo, la ley sigue ocupando la posición suprema en relación con las demás normas del ordenamiento jurídico.³⁰

Aun cuando, como hemos mencionado, la ley tiene en nuestro Derecho patrio el mismo nivel que los tratados, (al menos eso decía la Constitución hasta que la Corte la modificó con la tesis a la que hemos hecho referencia) resulta importante destacar que, para el efecto del estudio de la reserva de ley, ésta es oponible aun en contra de los tratados internacionales ya que, aun cuando comparten el nivel jerárquico, son creados por un procedimiento diverso y por órganos distintos a los creadores de la ley, por lo que “la reserva de ley sería un espacio de actuación

²⁹ Op. Cit., p. 38.

³⁰ DE O'TTO, Ignacio, Op. Cit., pp. 149 y 150.

oponible al de los tratados internaciones.”³¹ Este razonamiento es válido aun cuando se aceptara la supuesta jerarquía superior de los tratados sobre las leyes.

El razonamiento anterior se fortalece, aun más, en la materia tributaria puesto que la Constitución Federal en su artículo 72, inciso h), indica que las leyes que versen sobre contribuciones deben iniciarse en la Cámara de Diputados.

Por otra parte, el artículo 89, fracción I, de la Constitución General de la República concede la facultad reglamentaria al poder ejecutivo, para el efecto de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, es decir, desarrolla y complementa en detalle las normas contenidas en las leyes, pero de ninguna manera, por el ejercicio de esta facultad, se puede derogar o modificar el contenido de la ley, ni menos limitarla o excluirla. La ley, frente al reglamento, no tiene límites de actuación puede derogarlo, sustituirlo, restringir su aplicación o ampliarla, “la superioridad de la ley sobre el Reglamento es una superioridad vertical, piramidal, de modo que abarca la totalidad de las posibilidades de actuación del Reglamento, como el oficial supraordena a toda posible actuación militar del soldado.”³²

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha aceptado este principio en la tesis aislada 2a. LV/96, que a la letra dice:

“COMERCIO EXTERIOR, IMPUESTOS AL. LA DISPOSICION CONTEMPLADA EN EL ARTICULO 107 DEL REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN 1995, DE NO EXENTAR A LOS TRIPULANTES DE LOS MEDIOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DEL PAGO DE AQUELLOS POR LA ENTRADA O SALIDA DEL TERRITORIO NACIONAL DE SU EQUIPAJE, NO

³¹ ROLDAN XOPA, José, “Notas sobre Constitución y Reserva de Ley”, Revista Lex, 3ª. Epoca, Año III, Número 24, México, Junio de 1997, p. 88.

³² GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ Tomás-Ramón, “Curso de Derecho

VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PRIMACIA Y RESERVA DE LEY QUE LIMITAN LA FACULTAD REGLAMENTARIA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 46, fracción VI, de la Ley Aduanera vigente en 1995, sólo los pasajeros tienen el derecho de no pagar los impuestos al comercio exterior por la entrada y salida del territorio nacional de sus equipajes, por lo que la circunstancia de que el artículo 107 del Reglamento de esa legislación establezca que los tripulantes de medios de transporte internacional únicamente pueden introducir o sacar del país libre de impuestos, sus ropas y efectos usados de uso personal, no viola los principios de primacía y reserva de ley que limitan la facultad reglamentaria prevista por el artículo 89, fracción I constitucional, **toda vez que la citada disposición reglamentaria no modifica el contenido o alcance de la ley, ni tampoco regula una materia exclusiva de la ley**, en tanto que al restringir el tráfico libre de mercancías a los mencionados tripulantes no introduce una nueva categoría de pasajeros, diversos de aquellos a los que la ley exime del pago de impuesto por su equipaje. Esto es así, pues la calidad de tripulante deriva de un contrato laboral, mientras que la de pasajero deriva de un contrato de prestación del servicio de transporte. En estas condiciones, aunque ambos tengan la calidad de viajeros, lo hacen con caracteres diferentes, y por ende, los tripulantes no quedan incluidos en dicha exención.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, Julio de 1996, Segunda Sala, Tesis 2a. LV/96, página 206.

Concluamos con la explicación de don Eduardo García de Enterría de la siguiente manera:

“La doctrina de las materias reservadas a la Ley es ya un principio material y no sólo formal de relación entre la Ley y el Reglamento, pero es, no obstante un principio montado en beneficio de la propia supremacía de la Ley y no en su perjuicio. En efecto, la Ley se reserva una serie de objetos substanciales y en el resto permite la intervención del Reglamento aunque sometido a la superioridad que es propia de la Ley. No se trata, en modo alguno, de un reparto material del campo normativo; no se deduce en absoluto que las materias distintas de las reservadas a la Ley serán materias propias y

Administrativo”, Tomo I, 5ª. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1989, p. 256

exclusivas del Reglamento, donde la Ley no podrá entrar. El Reglamento sigue siendo una norma secundaria y subordinada a la Ley, no alternativa respecto de ella.”³³

Ahora bien, brevemente estudiado este punto, pasemos a otro de los aspectos de la parte normativa del principio de legalidad, la preferencia de ley.

I.4.2 La preferencia de ley.

La preferencia de ley es una institución que guarda similitud con la reserva de ley pero, como observaremos, la única circunstancia de su no regulación constitucional es más que suficiente para diferenciarla con la reserva de ley ya que, mientras ésta consagra un mandato del constituyente y obliga a todos los poderes constituidos, la preferencia de ley, en cambio, es una ordenanza del legislador que sólo obliga al poder ejecutivo, ya que “...es claro que una ley ordinaria no vincula al legislador de futuro.”³⁴ La preferencia de ley, cuando existe una reserva de ley es, en realidad, una figura obsoleta.

Sin embargo, conviene distraer el rumbo de la investigación, porque en nuestra doctrina algunas personas cometen el error de confundir la reserva de ley con la preferencia de ley.

Don Rafael Calvo Ortega, dibuja con claridad las características principales de la preferencia de ley:

“Su contenido se concreta en la prohibición de normativizar por el Poder Ejecutivo, determinados aspectos de los institutos y relaciones que quedan cubiertos por la preferencia. Es **un principio no constitucional, y por tanto disponible por el legislador ordinario**. Esta preferencia de ley actúa de dos formas distintas: implícitamente en el

³³ Ibidem, pp. 256 y 257. Las negrillas son nuestras.

³⁴ GONZALEZ GARCIA, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la constitución española de 1978”, Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario. Edersa, Madrid, 1980. p. 64.

sentido de que desde el momento que una ley regula determinada materia queda cubierta por la citada preferencia. De forma preventiva y expresa cuando una Ley, sin entrar a regular inmediata y totalmente determinadas materias, dispone que éstas quedan cubiertas por el citado principio de preferencia de ley. Declaración, como es sabido, válida en tanto no se produzca una deslegalización.”³⁵

Efectivamente, su diferencia esencial con la reserva de ley radica en que la preferencia no constituye un principio constitucional, por lo tanto, es suficiente para obligar al Ejecutivo en la esfera de control del poder reglamentario, más no es una norma que vincule al poder legislativo, por lo que la duración de la preferencia queda a disposición del mismo legislador.

Nuestro ordenamiento jurídico recoge en el Código Fiscal de la Federación una preferencia de ley, que no reserva de ley, en su artículo 1º, que en su primera parte establece:

“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.”

Esta formulación legislativa intenta, por medio de un mandato del Legislativo, ordenar que las contribuciones deben ir establecidas en ley, sin embargo, pensamos que es infructuoso, porque ya existe el principio de reserva de ley y, entonces, el mandato contenido en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, se torna intrascendente.

Sin embargo, hay materias que no abarca la reserva y que son objeto de preferencia de ley. En este caso, la figura jurídica en estudio tiene una gran utilidad, puesto que implica una restricción al ejecutivo para regular lo sometido a la

³⁵ CALVO ORTEGA, Rafael, “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, Hacienda Pública Española, No. 1, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1970.

preferencia, hasta en tanto el legislador decida cambiar de opinión, por otra parte, esta última cuestión no implica que no juegue un papel importante pues, como indica Calvo Ortega:

“Lo hace en términos de estabilidad normativa y seguridad jurídica. Una materia no cubierta por la reserva y si por la preferencia encuentra una resistencia psicológica importante en la opinión pública para su deslegalización, lo que resulta en definitiva positivo.”³⁶

Por otra parte, en el Derecho español ha sucedido un debate sobre si la “reserva de ley” debe regularse en la Ley General Tributaria o si basta con su formulación constitucional; nosotros nos unimos a la transcrita opinión de Calvo Ortega, así como al espaldarazo doctrinal que su discípulo, don Eugenio Simón Acosta, realiza para diferenciar la reserva de ley y la preferencia de ley al opinar de la siguiente manera:

“El principio de reserva de ley no es solamente un principio ‘de inexcusable observancia para la Administración’, sino que es de inexcusable observancia por el Legislador ordinario, característica que sólo puede predicarse del mismo si es la propia Constitución la que lo establece y desarrolla... La ley ordinaria puede disponer que ciertas materias sólo se regulen por ley, pero esta norma tiene una diferencia fundamental con la reserva, diferencia que no se escapa a ninguno de los oyentes: la preferencia puede ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, que puede establecer lo contrario, cosa que no sucederá cuando exista una auténtica reserva de ley, que no es disponible por el legislador ni es deslegalizable en ningún caso.”³⁷

Una vez estudiados los principios complementarios del principio de legalidad, por llamarlos de alguna manera, conviene ahora estudiar las excepciones al principio

³⁶ CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho financiero”, Op. Cit., p. 78.

³⁷ SIMON ACOSTA, Eugenio, “El principio de legalidad o reserva de ley tributaria”, en Principios constitucionales tributarios”, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México.

de división de poderes, que se convierten también en excepciones al principio de reserva de ley.

1.5. Excepciones al principio de reserva de ley.

El principio de división de poderes es consagrado en nuestra Carta Magna en el artículo 49 constitucional, cuyo texto es del tenor siguiente:

“El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

“No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”

Del texto anterior se desprende que existe un supuesto monopolio de funciones, es decir, formalmente el poder ejecutivo debe dedicarse a administrar, el legislativo a legislar y el judicial a juzgar, sin que puedan invadirse sus mutuas atribuciones. Sin embargo, materialmente es distinto, ya que el poder legislativo puede dictar disposiciones administrativas (decretos legislativos) y realizar funciones jurisdiccionales (juicio político); el ejecutivo puede realizar funciones jurisdiccionales (por medio de tribunales de la administración) y funciones legislativas (como el reglamento); y, el judicial realiza funciones administrativas (nombramiento y adscripción de jueces y magistrados), así como funciones materialmente legislativas (el reglamento interior para su funcionamiento).

1993, p. 150.

Independientemente de lo anterior, conviene estudiar ahora dos excepciones que prevé nuestra Carta Magna, en las cuáles se reconoce al Gobierno la facultad de dictar decretos con eficacia legislativa formal, es decir, decretos que pueden crear normas hasta entonces no existentes y con el mismo rango de las disposiciones legislativas, o bien, derogar o modificar disposiciones legislativas existentes, decretos que, a su vez, no pueden ser anulados o modificados más que por medio de una ley o de un decreto con las mismas características, es decir, se transmite a estos actos la fuerza o primacía de la ley que hemos estudiado.

Es conveniente, desde el punto de vista tributario, el estudio de estos dos institutos, el decreto ley, caso del artículo 29 constitucional; y el decreto delegado, caso del artículo 131 constitucional, en virtud de que son excepciones al principio de legalidad, y al poseer la autoridad formal de la ley, por disposición constitucional, se convierten en excepciones al principio de reserva de ley, ya que a pesar de existir la regla del artículo 31, fracción IV, constitucional que ordena que los tributos sean regulados por la ley (en sentido formal), estos dos casos son los únicos, en nuestra opinión, en los que se puede admitir que el ejecutivo, en virtud de circunstancias especiales, regule la creación del tributo, así como de sus elementos esenciales, es decir que se haga un lado la reserva de ley, pero esta situación sólo puede presentarse con fundamento en una disposición constitucional.

I.5.1. El decreto ley.

Para iniciar, estudiaremos ahora la figura del decreto ley.

Al respecto, el maestro Rodríguez Lobato nos explica, que “se está en presencia de un decreto-ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la

responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación.”³⁸

Por su parte Jiménez González nos dice que es “una norma con rango de ley dictada por el órgano estatal al que no corresponde normalmente el ejercicio de la función legislativa sino que por vía de excepción se ve habilitado para ello por mandamiento constitucional.”³⁹

Efectivamente, la Constitución de la República prevé la existencia de estos decretos ante la situación de suspensión de garantías individuales prevista en el Título Primero, por el artículo 29 de la Constitución, que es del tenor siguiente:

“En los casos de invasión, perturbación grave a la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y **con la aprobación del Congreso de la Unión, y en los recesos de éste, de la Comisión Permanente**, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado *las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación*; pero deberá hacerlo **por tiempo limitado, por medio de prevenciones generales** y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, **este concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación**, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”

³⁸ Op. Cit., p. 25.

³⁹ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, “Lecciones de derecho tributario”, 4a. ed., ECAESA, México, 1996, p. 196.

Respecto del tema de la suspensión de garantías individuales, se han hecho varios y completos estudios⁴⁰, nosotros no pretendemos abundar en demasía sobre el tema.

Queremos dejar claro que si bien el ejecutivo puede ser autorizado por el Congreso para legislar en ciertas materias, el Congreso de la Unión sigue existiendo y conserva para sí las materias no delegadas.

Por otro lado, la suspensión de garantías es siempre parcial, y no debe comprender todas las garantías individuales, sino únicamente las que sean obstáculo para hacer frente al problema que las haya motivado.

Como ejemplo de lo anterior tenemos la siguiente tesis de la Segunda Sala de nuestro Más Alto Tribunal:

“FACULTADES EXTRAORDINARIAS. La Constitución autoriza la suspensión de las garantías individuales en casos graves de excepción, admitiendo la delegación de facultades legislativas en el Ejecutivo, y como esta delegación constituye una derogación al principio de división de Poderes y una limitación a las garantías individuales, por su carácter excepcional, debe ejercerse dentro de la justa medida y con la conveniente precisión, concretándose a los términos que dichas facultades se han otorgado y siempre que esos términos se sujeten a las bases constitucionales, puesto que cualquier exceso en uno u otro sentido, importaría, por lo menos, la violación del artículo 16 del Pacto Federal, por falta de competencia de la autoridad de quien emanara el acto, y así lo ha sostenido la Corte en diversas ejecutorias.

“Las facultades extraordinarias concedidas al Ejecutivo para introducir modificaciones en el presupuesto de ingresos, por ningún concepto pueden entenderse que lo capaciten para modificar, a su arbitrio, las condiciones de la producción o del comercio, y para decretar

⁴⁰ Sólo por citar dos de los estudios más importantes tenemos los que realizaron Burgoa en “Las garantías individuales”, 16a. cd. Editorial Porrúa, México 1994 y Elisur Artaga Nava en “Derecho Constitucional”,

los impuestos sobre la base de esas modificaciones; puesto que obrar en tal forma, sería invadir un campo amplísimo de la administración pública y atentar contra las garantías que concede el artículo 4º constitucional.”

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XL, p. 3630.

Por lo tanto, si el Congreso delega la facultad tributaria, podría en su caso suceder que el Ejecutivo estableciera algún impuesto o modificara alguno de los elementos de los ya existentes, situación ante la que se surtiría la situación de excepción al principio de reserva de ley, siempre y cuando la mencionada delegación fuere expresa.

1.5.2. El decreto delegado

Rodríguez Lobato nos explica que existe un decreto delegado “cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos.”⁴¹

Por su parte, Antonio Jiménez González nos dice que “en virtud de tal técnica es el propio órgano legislativo el que constitucionalmente se halla habilitado para transferir vía acto delegatorio ciertas facultades legislativas a favor del Titular del Poder Ejecutivo en determinados supuestos tasados, hipótesis prevista en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”⁴²

El decreto delegado se presenta en nuestra Constitución en el caso previsto por su artículo 131, segundo párrafo, mismo que es del tenor siguiente:

Tomo III, .1ª. Ed., UNAM, México, 1994.

⁴¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., p. 25.

⁴² JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 196 y 197.

“El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

El artículo anterior tiene incorporada la reforma de diciembre de 1950, que permite al ejecutivo modificar las cuotas de las tarifas de exportación “debido a poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de fluctuaciones de precios en el comercio exterior.”⁴³

Efectivamente, en virtud de la celeridad que demanda la dinámica de la economía internacional, y con el fin de proteger nuestra economía existe esta previsión en nuestra Constitución, que es constantemente ejercida. De no existir la misma, el Ejecutivo no podría modificar las cuotas de los aranceles, ni crear otras, en virtud de que las mismas son elementos esenciales del tributo, cubiertos por el principio de reserva de ley.

Así, en la exposición de motivos del citado proyecto, se manifestaron las siguientes razones:

“El complejo de atribuciones que los ordenamientos jurídicos en vigor otorgan al Estado Mexicano, constituye la causa fundamental que determina el incremento incesante de los gastos públicos, los cuales dentro de una buena administración financiera, deben cubrirse a

⁴³ DE LA GARZA, Sergio F., “Derecho financiero mexicano”, 18a. ed., Editorial Porrúa, México, 1994, P. 269.

través de los tributos y entre éstos ocupan sitial preferente. los impuestos cuya misión actual no consiste exclusivamente en producir ingresos para el Estado. sino concomitante en realizar fines de carácter extrafiscal, de política económica, social, demográfica, exterior, etc., y es así, con tarifas arancelarias elevadas en un momento, reducidas en otro, prohibitivas en determinado instante, como el Estado puede favorecer el desarrollo de las industrias incipientes, influir en el equilibrio de la producción, estimular la producción agrícola en vez de la industrial o viceversa, incrementar o impedir el comercio internacional, tutelar la clase laborante, etc. Asimismo, es factible estabilizar la moneda e impedir la elevación de precios.”⁴⁴

Tenemos la siguiente tesis del Más Alto Tribunal de la República, con relación a estos decretos delegados, previstos por el artículo 131 de la Carta Magna:

“PRESIDENTE DE LA REPUBLICA. DECRETOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS, EXPEDIDOS POR EL. No puede discutirse que el Decreto en materia arancelaria de 21 de octubre de 1957, no obstante haber sido expedido por el Presidente de la República, constituye un acto legislativo y no administrativo, si se toma en cuenta que el propio Decreto se apoyó expresamente en los artículos 6o. y 8o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el propio año de 1957, que autorizaron al Ejecutivo Federal para legislar en materia arancelaria, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 131 constitucional en su segundo párrafo. En consecuencia, el Decreto reclamado constituye un ordenamiento general y abstracto, que no obstante provenir del Ejecutivo, se expidió en uso de facultades extraordinarias que le fueron conferidas por el Congreso de la Unión, en los términos de los artículos 29 y 131, segundo párrafo, de la Constitución Federal, y en tal virtud, el propio Decreto queda comprendido en la acepción que otorga a la palabra “Ley” la Carta Fundamental, en relación con el amparo contra leyes, puesto que tratándose de facultades delegadas, el Ejecutivo actúa como órgano legislativo, en sustitución y con autorización del Congreso Federal, y no como administrador, por disposición expresa de la Constitución, y por tanto los Decretos expedidos en uso de tales facultades, tienen la misma naturaleza y jerarquía de las leyes

⁴⁴ Cfr. con FLORES ZAVALA, Ernesto, “Elementos de finanzas públicas mexicanas”, 31a., ed., Editorial Porrúa, México, 1995, p. 260.

ordinarias del propio Congreso. Por otra parte, aunque en la especie las facultades otorgadas al ejecutivo, fueron aprobadas posteriormente por el Congreso de la Unión, en los términos de la parte final del invocado artículo 131 constitucional, la circunstancia de que se hubiese cumplido con todos los requisitos formales en relación con el acto legislativo por lo que concierne al Ejecutivo en cuanto a las facultades delegadas, como al Congreso, respecto de su aprobación posterior, no priva al Poder Judicial de la Federación para juzgar de su constitucionalidad. Por tanto, el presente caso esta comprendido dentro de los supuestos del artículo 11, fracción XII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, sin que sea obstáculo a la conclusión anterior, la circunstancia de que en la exposición de motivos del Decreto de 30 de diciembre de 1957, que creo el precepto anteriormente transcrito, y por tanto, otorgó competencia a este Tribunal funcionando en Pleno para conocer de los recursos de revisión formulados contra las sentencias dictadas en los juicios de amparo contra leyes, únicamente se haga referencia a las leyes expedidas por el Congreso de la Unión y por las Legislaturas de los Estados sin hacer mención de las diversas leyes expedidas por el Presidente de la República en uso de las facultades extraordinarias y delegadas, ya que en primer término, esa omisión pudo haber sido involuntaria, y en segundo lugar, dicha Exposición de Motivos no puede prevalecer sobre el texto legislativo, tal como fue aprobado y publicado, puesto que la propia Exposición constituye un medio auxiliar de interpretación legislativa, cuando el texto legal es oscuro e impreciso, y en la especie el precepto transcrito con anterioridad, es suficientemente claro en el sentido de que el Tribunal en Pleno es competente para conocer de los amparos en revisión en los cuales se controvierte la constitucionalidad de una Ley en general, y no exclusivamente las expedidas por el Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados.”

Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Tomo LX, Pleno, Primera Parte, p. 157

En conclusión, puesto que tanto el decreto delegado como el decreto ley tienen, en los casos en que están autorizados, la misma eficacia que las leyes votadas por el Congreso de la Unión, es evidente que pueden tener por objeto la materia tributaria reservada en exclusiva a la potestad de los órganos legislativos, lo que constituye una excepción al principio de reserva de ley; sin embargo, esta excepción

tiene una fuente clara: la Constitución, ya que la única forma de realizar una excepción a un mandato constitucional, es mediante la disposición expresa de otra ordenanza constitucional.

Una vez planteado el marco general que estimamos pertinente para podernos adentrar con mayor seguridad en el estudio de la reserva de ley, pasemos al estudio del siguiente capítulo.

CAPITULO II

LA RESERVA DE LEY

II.1. El principio de legalidad y la reserva de ley. Relación entre ambos conceptos.

II.2. El surgimiento de la reserva de ley

II.2.1. Antecedentes de la reserva: La Carta Magna en Inglaterra, ¿autoimposición?.

II.2.2. Una nueva idea de la ley: La Revolución Francesa.

II.2.3. La monarquía constitucional alemana: aparición de la reserva de ley.

II.3. Concepción contemporánea de la reserva de ley.

II.3.1. La Reserva de ley en la doctrina extranjera.

II.3.1.1. La doctrina italiana.

II.3.1.1.1. Opinión de Massimo Severo Giannini.

II.3.1.1.2. Opinión de Temistocle Martines

II.3.1.2. La doctrina española

II.3.1.2.1. Opinión de Fernando Pérez Royo

II.3.1.2.2. Opinión de Angel Garrorena Morales

II.3.1.2.3. Opinión de Ignacio de Otto

II.3.1.2.4. Opinión de Luis Villacorta Mancebo

II.3.2. La Reserva de ley en la doctrina nacional.

II.3.2.1 Opinión de Gabino Fraga.

II.3.2.2 Opinión de Genaro David Góngora Pimentel.

II.3.2.3 Opinión de Raúl Rodríguez Lobato.

II.3.2.4 Opinión de Carlos Sempé Minvielle.

II.3.2.5 Opinión de José Roldán Xopa.

II.3.2.5.1. La reserva de ley y los tratados internacionales.

II.3.2.6 Opinión de Antonio Jiménez González.

II.3.3. Conclusiones personales.

II.4. La reserva de ley y la seguridad jurídica.

II.4.1. La reserva de ley como garantía del derecho de propiedad.

II.4.2. La reserva de ley y la certeza.

II.5. Alcances de las reservas en relación con la materia reservada.

II.5.1. Clasificación tradicional de la reserva de ley: absoluta y relativa.

II.5.2. Críticas a la clasificación tradicional. Nuevas posturas para determinar el alcance de la reserva.

CAPITULO II

LA RESERVA DE LEY

“La Administración, sin embargo, y éste es un hecho de elemental constatación, es un pésimo legislador... es una organización constituida para el tratamiento de lo inmediato, implicada además en mil gestiones concretas. Le falta esa seriedad de juicio, esa superioridad de posición que se requieren para poder acometer la definición abstracta de un orden justo.”

Eduardo Garcia de Enterria.

II.1. El principio de legalidad y la reserva de ley. Relación entre ambos conceptos.

Debemos destacar que, en nuestro país, tradicionalmente tanto la doctrina académica como la jurisprudencial, se refieren al principio consagrado en el artículo 31, fracción IV, por el cual las contribuciones deben estar previstas en ley, con la expresión de “principio de legalidad”; así, casi todos nuestros doctrinarios, como Sergio Francisco de la Garza⁴⁵, Ernesto Flores Zavala⁴⁶, Raúl G. Rodríguez Lobato⁴⁷, Emilio Margáin Manatou, etc. utilizan este concepto. Nuestro Alto Tribunal, en diversas ejecutorias y jurisprudencias ha adoptado la acepción principio de legalidad, sólo por mencionar alguna tenemos la siguiente:

⁴⁵ Op. Cit., pp. 265 a 269, don Sergio Francisco de la Garza habla de garantía o principio de legalidad.

⁴⁶ Op. Cit., pp. 209 y 210.

⁴⁷ Op. Cit., pp. 24, 42 y 43, entre otras, aun cuando el maestro Rodríguez Lobato, si trata en su libro acerca de la reserva de ley.

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional. al expresar. en su fracción IV. que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, 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, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino 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 proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."

(Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 168, página, 169)

Ahora bien, cabe preguntarse, una vez sentado que en nuestro país se ha desarrollado el término “principio de legalidad”, ¿para qué sugerir una nueva expresión, si ya existe una aceptada por la doctrina y la práctica?. ¿Cuál es el provecho de utilizar este nuevo término?. ¿Se identifican el principio de legalidad y la reserva de ley?. ¿Cuáles son sus diferencias?.

Todas estas dudas son legítimas y pretendemos darles respuesta en el desarrollo de este trabajo.

Iniciamos por enunciar que la reserva de ley es una teoría que surge en Alemania, sin embargo, ha cobrado adeptos en Italia, España y Argentina, por citar los países más importantes en cuanto al desarrollo del Derecho Tributario. Esta inclinación doctrinal, apoyada por la práctica de los tribunales constitucionales, no es gratuita. Ciertamente, no proponemos la adopción de un modelo extralógico sin ninguna relación con nuestra realidad, por el contrario, estamos proponiendo la adopción de la teoría de la reserva de ley como algo clarificador; como un instrumento que nos ayude a comprender, en toda su amplitud, el mandato constitucional consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Las garantías individuales, como lo es el principio de reserva de ley, deben interpretarse de manera extensiva, adaptándose a los tiempos actuales. Existe una tesis del Ministro Guillermo Guzmán Orozco, entonces Magistrado, que explica detalladamente esta forma de proceder, que dice:

“GARANTIAS INDIVIDUALES, ALCANCES DE LAS. Las garantías constitucionales no deben tomarse como un catálogo rígido, invariante y limitativo de derechos concedidos a los gobernados, que deba interpretarse por los tribunales de amparo en forma rigorista, porque ello desvirtuaría la esencia misma de dichas garantías. Más bien debe estimarse que se trata de principios o lineamientos vivos y sujetos a la evolución de las necesidades sociales, dentro del espíritu que animó al

Constituyente al establecerlos. De lo contrario, se desvirtuaría la función esencial de las garantías constitucionales y del juicio de amparo, al entenderlas y aplicarlas en forma que hiciera sentir opresión a los gobernados, y limitación en la defensa de sus derechos, en vez de hacer sentir el ambiente de derecho y libertad que con dichas garantías se pretendió establecer en el país. No sería posible aplicar en la actual complejidad política, económica y social de un medio cambiante, rigorismos literales de normas que contienen principios e ideas generales, pero que no pudieron siempre prever necesariamente las consecuencias de dichos principios.”

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 62, Sexta Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, página: 39

Debemos iniciar por enunciar que entre los conceptos de principio de legalidad y de reserva de ley no existe una diferencia antagónica, muy por el contrario, la reserva de ley forma parte, hoy en día, del principio de legalidad porque es uno de sus componentes.

En efecto, el principio de legalidad es una de las bases del Estado de Derecho, por no decir que constituye la base esencial del mismo; se podría decir que su finalidad es “que todo el ámbito estatal esté presidido por normas jurídicas, que el poder estatal, la actividad desarrollada por éste se ajusten a prescripciones legales.”⁴⁸

Ciertamente, en el principio de legalidad se establecen las relaciones entre el ordenamiento jurídico y el acto singular o acto administrativo, es decir, el principio de legalidad resume la prescripción y la acción, teniendo en cuenta que en un Estado de Derecho la actuación de la Administración debe ser necesariamente jurídica, apegada a normas, aun cuando, como afirma don Eusebio González García, “...ese fundamento no ha de ser en cada caso y de modo inmediato una norma con rango de ley, es suficiente que de modo mediato y a través de un estricto cumplimiento del

⁴⁸ GONGORA PIMENTEL, Genaro David, “El Estado de Derecho en México”, Revista Lex, Difusión y

principio de jerarquía normativa pueda afirmarse que la actuación administrativa de que se trate es legal, porque, en último término, tiene su apoyo jurídico en una ley.”⁴⁹

Para explicar la esencia del principio de legalidad, en su ámbito administrativo, existe una tesis de nuestro Más Alto Tribunal, una jurisprudencia pequeña como eran algunas tesis de la Quinta Epoca, escuetas, pero llenas de sabiduría, que indica:

“AUTORIDADES. Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.”

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo VI, Parte SCJN, Quinta Epoca, Pleno, Tesis 100, página 65.

En esta concisa tesis se compacta el pensamiento que ha guiado la lucha por el Estado de Derecho durante siglos, una lucha por limitar el poder del Estado y su discrecionalidad, por eliminar la arbitrariedad en cualquiera de sus funciones, legislativa, administrativa o judicial, por eso no debemos de olvidar **el espíritu profundamente defensivo que nutre al principio de legalidad.**

Actualmente, el principio de legalidad en su aspecto normativo, el relativo al de la creación de las normas y la jerarquía entre las mismas, se nutre de dos premisas fundamentales: la reserva de ley y la primacía de la ley, ambas le dan sustancia, sin embargo, no siempre fue así. El principio de legalidad es de cuño más antiguo que el de reserva de ley; en realidad, la teoría del principio de reserva de ley tiene su nacimiento en el siglo XIX y es producto del desarrollo del constitucionalismo y su inserción en la forma de gobierno monárquica en Alemania.

Análisis, No. 15.

⁴⁹ GONZALEZ GARCIA, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la constitución española de 1978”, Op. Cit., p.70.

Los tratadistas alemanes han analizado el principio de legalidad, desde su aspecto normativo, descomponiéndolo en los principios de primacía y de reserva de ley. La primacía de la ley, como su nombre lo indica, contiene la superioridad de la ley respecto de las demás fuentes del Derecho a excepción de la Constitución, cuestión que es normalmente admitida. Sin embargo, el problema se sitúa en la equiparación entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, con la consiguiente exigencia de normas con rango de ley para habilitar la actuación de la Administración. El alcance del principio de legalidad se reducía, en la monarquía alemana, al papel de la reserva de ley en la habilitación de la actuación de la Administración, todo lo que no estaba reservado a la ley era un ámbito para la actuación discrecional del monarca, era un espacio para el “no-derecho”, cosa que no sucede hoy. No obstante lo anterior, el principio de legalidad y el de reserva de ley tienen, desde el origen de éste, varias coincidencias. Sólo donde la Constitución prevé una ley (reserva de ley) tiene sentido hablar de vinculación a la misma (principio de legalidad).

Algunos autores, como Fernando Pérez Royo en España, al tratar del tema de la reserva de ley opinan que este término coexiste o en ocasiones sustituye al principio de legalidad. El autor citado afirma que la reserva de ley jamás ha sido más que el principio de legalidad o viceversa, ya que existe una coincidencia entre estas expresiones, que pertenecen a mundos conceptuales distintos, el principio de legalidad pertenece al parlamentarismo clásico, mientras que la reserva de ley fue creada en Alemania para explicar las relaciones del Ejecutivo y el Legislativo.

Por su parte, el administrativista vasco Iñaki Lasagabaster Herrate comparte la afirmación anterior y se manifiesta por la diferenciación contemporánea de ambas expresiones en los siguientes términos:

“El principio de legalidad se agotaba en la reserva de ley. Hoy en día no. En primer lugar, porque no tiene en cuenta la primacía de la ley. En la Alemania del siglo XIX la reserva de ley tenía un significado contradictorio con el principio de primacía: el legislador solamente podía regular aquellos campos en los que existía una reserva de ley. Los demás eran ámbitos de No-derecho, donde la Administración, los señores, actuaban a su libre albur, sin estar sometidos en su actuación a normas jurídicas. En este caso identificar reserva de ley y principio de legalidad parece correcto. En la actualidad la situación es muy otra... La diferencia entre el principio de legalidad y la reserva de ley se pone de manifiesto con facilidad. Si se identifica reserva de ley con principio de legalidad, eso quiere decir que la Administración, si no existe reserva de ley, puede actuar sin estar sometida a normativa de ningún tipo, sin necesidad de habilitación. Por definición la habilitación se necesita solamente cuando la Constitución prescribe la reserva, no en caso contrario. Si se parte del principio de legalidad como juridicidad, la situación es muy otra. La Administración en caso de reserva de ley, necesitará la habilitación del Parlamento. Si no hay tal reserva, la Administración necesitará también una habilitación, aunque ésta sea de simple rango reglamentario. Sin habilitación, por tanto, no hay actividad lícita de la Administración. **El principio de legalidad absorbe el de reserva, pero sin quedar agotado.** Cuando el principio de reserva deja de surtir efectos, todavía encuentra aplicación el principio de legalidad, **aunque obviamente sobre actividades no normativas.** La reserva de ley es, pues, una parte del principio de legalidad. En su ámbito la ley debe decir necesariamente cuáles son las posibilidades de actuación de la Administración y, en su caso, si ha lugar al ejercicio de la potestad reglamentaria. Aquí la reserva de ley actuaría como lo define Faber, como la necesaria base legal para la actuación de la Administración.”⁵⁰

Como vemos, la cuestión va más allá de una disputa terminológica y se introduce en una cuestión eminentemente sistemática; sin embargo, prosigamos con un breve estudio del desarrollo de la reserva de ley.

⁵⁰ LASAGABSTER HERRATE, Iñaki, “Las relaciones de sujeción especial”, 1a. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1994, pp. 176 y 177.

II.2. El surgimiento de la reserva de ley

Resulta necesario acudir a la historia para poder explicar de una manera más gráfica la evolución de la reserva de ley, desarrollo que evidentemente queda vinculado al del principio de legalidad.⁵¹

II.2.1. Antecedentes de la reserva: La Carta Magna en Inglaterra, ¿autoimposición?

Desde la caída del Imperio Romano se habían sucedido luchas por el poder temporal, dichas disputas supusieron en el orden doctrinal el enfrentamiento entre la soberanía del orden jurídico creado por Dios y la del Derecho creado por los hombres; mientras que en el orden de la política, las disputas fueron: la soberanía del poder espiritual contra soberanía del poder temporal, la soberanía del emperador contra la soberanía de los pueblos y de los reyes y, finalmente, la soberanía de los reyes contra la soberanía de los señores feudales.⁵²

En el orden político que se vive en el medioevo, al que se ha llamado poliarquía (lo que connota la atomización de poderes), es en donde surgen ciertas concesiones de los monarcas a los señores feudales y a los clérigos. La aprobación estamental de algunos tributos no nace como una idea de la autoimposición, entendida como la determinación que hace el pueblo a sí mismo, a través de sus representantes, de los tributos a pagar; sino que, como bien lo hace notar don

⁵¹ Nuevamente es conveniente recapitular que este trabajo no es histórico, sin embargo, si el lector desea ampliar la investigación histórica sobre la evolución del principio de legalidad, existe un excelente estudio de Fernando Sáinz de Bujanda, ("Hacienda y Derecho", 1ª. ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1955), así como el inigualable estudio de BARTHOLINI, Salvatore, "Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte", 1a. ed, Padova-Cedam, Padova, Italia, 1957, también el libro de Dietrich Jesch, "Ley y administración. Estudio y evolución del principio de legalidad", 1a. ed., Instituto de estudios administrativos, Madrid, España, 1978.

⁵² DE LA CUEVA, Mario, Estudio preliminar al libro "La Soberanía" de Herman Heller, 1a. edición, UNAM, Facultad de Derecho, México 1965 p. 9; GONZALEZ y GONZALEZ, María de la Luz, "Valores del Estado en el pensamiento político", 1a. ed, UNAM, Facultad de Derecho México, 1994; PAREDES

Eugenio Simón Acosta, nace de una manera diferente, ya que aun cuando es en el medievo donde se acepta la participación de las Cortes en la aprobación de los tributos, de ninguna manera se puede llegar a la conclusión de que esta intervención fuera democrática y pudiera conducir a la idea de la existencia de una autoimposición.⁵³

Efectivamente, la reserva de ley tiene un antecedente, quizá el más famoso⁵⁴, en la *Carta Magna* otorgada en Inglaterra "...el 15 de junio del año 1215, cuando en la pradera de Runnymede, a las orillas del río Támesis, los barones arrancaron - espada en mano- la Carta Magna al rey Juan sin Tierra... un pacto en el cual los barones no aparecen como súbditos, ya que se habían librado de su promesa de fidelidad y se presentan como beligerantes ante un rey vencido -casi como un monarca extranjero- que soporta las condiciones que le imponen los vencedores."⁵⁵

El antecedente de la reserva de ley, quedó plasmado en las cláusulas XII y XIV de la Carta Magna que, en lo correspondiente, son del tenor siguiente:

"...XII. Ningún impuesto o contribución será aplicado en Nuestro reino a menos que se fije por deliberación conjunta, excepto para rescatar Nuestra persona, para hacer caballero a nuestro hijo mayor y para casar por una sola vez a Nuestra hija mayor y por esto se pagará únicamente una contribución razonable. Así se hará respecto a las contribuciones de la Ciudad de Londres... XIV. Para obtener la deliberación conjunta de todo el reino con respecto a la fijación de impuestos que no sean los tres casos citados anteriormente, haremos que se citen separadamente por Nuestras cartas, los Arzobispos,

MONTIEL, Marat, "Breve estudio de la soberanía", Revista Elector, Número 6, noviembre, México, 1994.

⁵³ SIMON ACOSTA, Eugenio, Op. Cit., pp. 150 a 156.

⁵⁴ Es el precedente más famoso, pero no el único. En el estudio de don Fernando Sáinz de Bujanda ("*Hacienda y Derecho*", 1ª. ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1955), se tratan otros antecedentes que pudieron haber sido más antiguos, sobre todo en la España medieval.

⁵⁵ CASAS, José Osvaldo, "Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria" en "*Estudios de Derecho constitucional tributario*", Homenaje al Dr. Juan Carlos Luqui, Coordinador Horacio A. García Belsunce, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1994, pp. 126 y 127.

Obispos, Abates, Condes y grandes barones, y además haremos que sean citados conjuntamente por Nuestros alguaciles y oficiales de justicia, todos los que dependen de nosotros a reunimos un día determinado, es decir, a fin de cuarenta días por lo menos y en un lugar determinado y en todas las cartas de dichas citaciones explicaremos las causas y los emplazamientos así realizados; las tratativas se llevarán a cabo el día señalado, de acuerdo al consejo de los presentes a pesar de que el número total de personas convocadas no hayan concurrido. “⁵⁶

Sin embargo, como hemos señalado, a pesar de esta situación es difícil concluir que estemos ante una idea de autoimposición, sino más bien, nos encontramos ante un límite a la soberanía del rey, propio del régimen feudal, en donde el monarca disputaba el poder con religiosos, señores feudales y el emperador; ante esta realidad sería erróneo el concluir que aquí tiene su origen la reserva de ley.

Como bien lo hace notar don Eugenio Simón Acosta, ni la participación de la burguesía, ni la de otras clases privilegiadas en la aprobación de tributos puede confundirse con autoimposición, ni la reserva de ley es tan antigua; además de que, obviamente, de ninguna manera se podría llegar a la conclusión de que esta participación de ciertos estamentos de la sociedad pudiera constituir un acto legislativo, por lo que si bien es cierto que encontramos un precedente de la actual reserva de ley en materia tributaria, y podemos trazar una conexión histórica, también lo es que no es posible concluir que la reserva de ley sea consecuencia directa de este antecedente.

II.2.2. Una nueva idea de la ley: La Revolución Francesa.

El monarca triunfaría en la lucha por la soberanía, se impondría a quienes le disputaban el poder hacia el interior y el exterior y, como consecuencia de esto,

⁵⁶ CASAS, José Osvaldo, Loc. Cit.

emergería el absolutismo. El monarca se convertiría en el *legibus solutus* que teorizara Jean Bodin y la participación estamental en la aprobación de los tributos no sería más que un formalismo hueco.⁵⁷

El debate entre la soberanía del monarca y la del pueblo cobraría relevancia hasta que nuevas ideas, producto del desarrollo de una burguesía creciente, alcanzaron su cristalización; cuando los principios de la Ilustración se consagraron en las revoluciones francesa y norteamericana, e ideas como las de la voluntad general, de Juan Jacobo Rousseau, encontraron en la ley su máxima realización: la ley, producto de la asamblea, reflejo de la voluntad general.

Recordemos que Rousseau, en su obra "*El contrato social*", habla de la voluntad general, a la cual concibe de una manera metafísica como recta e infalible; para él, la ley es el reflejo de lo público, de lo que conduce al bienestar de todos, por eso la ley tiene que ser general y abstracta, y explica lo siguiente:

"Cuando digo que el objeto de las leyes es siempre general, entiendo que aquéllas consideran a los ciudadanos en cuerpo y las acciones en abstracto; jamás el hombre como a individuo ni a la acción en particular. Así, puede la ley crear privilegios, pero no otorgarlos a determinada persona; puede clasificar también a los ciudadanos y aun asignar las cualidades que dan derecho a las distintas categorías, pero no puede nombrar los que deben ser admitidos en tal o cual; puede establecer un gobierno monárquico y una sección hereditaria, pero no elegir rey ni familia real; en una palabra toda función que se relacione con un objeto individual, no pertenece al poder legislativo.

"Aceptada esta idea, es superfluo preguntar a quiénes corresponde hacer las leyes, puesto que ellas son actos que emanan de la voluntad general, ni si el príncipe está por encima de ellas, toda vez que es miembro del Estado, ni si la ley puede ser injusta, puesto que nadie lo

⁵⁷ JESCH, Dietrich, Op. Cit., pp. 134-136.

es consigo mismo; ni cómo se puede ser libre y estar sujeto a leyes; puesto que éstas son el registro de nuestras voluntades.”⁵⁸

Citemos algunas palabras del ilustre ginebrino sobre su concepción del fundamento de la ley:

“Las leyes no son propiamente sino las condiciones de la asociación civil. El pueblo sumiso a las leyes debe ser su autor; corresponde únicamente a los que se asocian arreglar las condiciones de la realidad.”⁵⁹

Esta concepción de la ley, junto con el concepto de soberanía nacional regateado por Sieyès⁶⁰, pasarían a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano aprobada por la Asamblea Nacional Francesa, en la cual se proclamó, en su artículo 6º, que la ley es la expresión de la voluntad general, por lo que todos los ciudadanos tienen el derecho de concurrir personalmente o por sus representantes a su formación; en el artículo 13, que para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común y la misma debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades y, en lo que aquí más importa, que los ciudadanos tienen derecho de comprobar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo, de determinar su monto, su asiento, su recaudación y su duración.⁶¹

⁵⁸ ROUSSEAU, Juan Jacobo, “El contrato social”, 1a. ed, en la Editorial Porrúa, colección “sepan cuantos...”, México, 1969, p. 20.

⁵⁹ ROUSSEAU, Juan Jacobo, Op. Cit., p. 21

⁶⁰ Sieyès desarrolló en su obra “Qué es el tercer estado” el concepto de nación en virtud del miedo de la burguesía a que la clase popular ejerciera el poder, creando la distinción entre ciudadanos activos y ciudadanos pasivos (las clases más pobres), los primeros con derecho a voto, que en virtud del concepto de nación, son representados de igual manera por los diputados, aun cuando los pasivos no tengan ninguna injerencia en la elección. El diputado elegido por un distrito lo es para toda la nación, no representa a su distrito sino a la nación, que es un cuerpo abstracto formado por toda la población, aun cuando en la realidad las clases populares no tenían intervención en el ejercicio del poder.

⁶¹ CASAS, Osvaldo, Op. Cit, p. 133

Como consecuencia de la Revolución Francesa, nace una concepción rígida de la ley, producto de la voluntad general y necesaria para la aprobación de los impuestos. Tomando en cuenta este esquema, don Eugenio Simón Acosta, nos dice respecto a la cuestión que se sucedía en aquellos tiempos:

“En los orígenes del constitucionalismo el principio de reserva de ley se confunde con el de legalidad, pues la rígida separación de poderes impide al Ejecutivo dictar normas generales, pero la cada vez mayor asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal, a cuyo efecto el principio de reserva de ley se diferencia netamente y cobra plena autonomía en relación con el principio de legalidad, cuyo significado actual es el de que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante. El significado primario de la reserva de ley es por el contrario, que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento.”⁶²

Efectivamente, partiendo del presupuesto de la existencia de una Constitución, así como del crecimiento de la actividad administrativa, es que se plantea el nacimiento de la teoría de la reserva de ley que, como ya mencionamos, es una teoría que únicamente puede tener su desarrollo en un estado constitucional.

Haremos un breve paréntesis, pues es necesario destacar que la evolución y posterior teorización de la reserva de ley, no es sólo inherente a la materia tributaria. La ley destaca por su importancia, como producto de la soberanía popular, en el Estado de Derecho, mismo que tiene un nutriente defensivo de dos de los derechos más importantes del ser humano: la libertad y la propiedad. Por eso, es necesario destacar en este paréntesis que el desarrollo de la reserva de ley en la materia tributaria es más o menos simultáneo al de la materia penal y a la evolución del reconocimiento de los demás derechos fundamentales, así como al planteamiento de

que sólo la ley, como producto de la voluntad general, puede imponer límites en estos ámbitos.⁶³

Una vez cerrada la aclaración anterior, prosigamos con nuestro estudio.

Explican don Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández el problema que se presenta con el surgimiento de la potestad reglamentaria del ejecutivo y su enfrentamiento con la potestad legislativa. La potestad reglamentaria surge en Francia, posteriormente a la Revolución, cuando después de la caída del imperio napoleónico se enfrentan el “principio democrático” con el “principio monárquico”, y del acuerdo entre ambos principios surge la Constitución. Existe un reconocimiento mutuo a la posibilidad de creación normativa de ambos principios: el democrático produciría la ley, el monárquico la ordenanza o el reglamento, cada una con su valor y con el reconocimiento de la primacía de la ley sobre el reglamento; la ley regularía cuestiones interprivadas mientras que el reglamento tendría su campo “más específico” en las materias de gobierno y administración.⁶⁴

La primacía de la ley es, definitivamente, originada por las situaciones que prosiguieron a las revoluciones del siglo XVIII, en las cuales la ley, como obra de la voluntad general, adquiere una supremacía sobre las demás fuentes normativas, incluso en algunos casos de la Constitución. Si tomamos en cuenta que el surgimiento de los tribunales constitucionales en Europa sucede hasta el siglo XX y con este la consolidación de la supremacía constitucional; entonces, la idea de la primacía de la ley es básica para comprender las relaciones ley-reglamento, donde se origina la teoría de la reserva de ley.

⁶² SIMON ACOSTA, Eugenio, Op. Cit., p. 149.

⁶³ Para un estudio más completo de la incidencia de la ley en la limitación de los derechos fundamentales, recomendamos el interesante estudio de Rodolfo Vidal Gómez Alcalá “La ley como límite de los derechos fundamentales” (1a. ed., Editorial Porrúa, México, 1997).

⁶⁴ GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ Tomás-Ramón, Op. Cit., pp. 197 y 198.

Ciertamente, la supremacía de la ley es cuestión importantísima, ya que con base en ésta se van a ordenar los principios democrático y monárquico de los que ya tratamos, asimismo, las relaciones entre ley y reglamento, lo que vendrá a complementarse con el principio de las materias reservadas a la ley, es decir, “con la afirmación de que ciertas materias especialmente importantes han de ser objeto exclusivo de la regulación por Ley, sin que el poder reglamentario general, como poder independientemente de la Ley, pueda entrar de ellas.”⁶⁵

Este último principio se plasmaría en las constituciones, tanto en la materia tributaria, que nos ocupa, como en la materia penal (el principio “nulla poena sine lege”). Esta situación que existía como una realidad normativa, será teorizada en Alemania.

II.2.3. La monarquía constitucional alemana: aparición de la reserva de ley.

La teoría de la reserva de ley nace en la Alemania de fines del siglo XIX, bajo el régimen de la monarquía constitucional, que se encontraba insertada en un contexto dualista: monarquía-parlamento, donde la reserva de ley vino a ser “la expresión jurídica de un problema concreto: la rivalidad política real entre el Gobierno -Ejecutivo- y el órgano de representación civil, el Parlamento. La técnica de la reserva era utilizada como un medio para delimitar las esferas de influencia entre uno y otro poder.”⁶⁶

En efecto, la nueva concepción de la ley como regla capaz de afectar la esfera privada (libertad-propiedad) con el consentimiento de los gobernados, es la fórmula que permite injertar el postulado revolucionario de la ley, adoptado primero en

⁶⁵ Op. Cit., p. 259.

⁶⁶ VILLACORTA MANCEBO, Luis, “Reserva de ley y constitución”, 1ª. ed., Dykinson, Madrid, España, 1994, pp. 48 y 49.

Inglaterra y Francia, y poco después en la monarquía limitada de los estados alemanes.

Tenemos que situarnos en la realidad constitucional alemana del siglo XIX para comprender el surgimiento de la teoría de la reserva de ley. En Alemania, la actividad del monarca era también una actividad normativa, creadora de normas jurídicas, en donde por excepción y como consecuencia de las conquistas de la burguesía por defender sus derechos, se establece la reserva de ley con su carácter garantista de las cláusulas “libertad-propiedad”, como un límite a la actividad descontrolada del monarca, es decir, la ley señalaba algunos límites al poder del monarca.

Por otro lado, hay que considerar que, en la Alemania del siglo XIX, el principio monárquico era predominante sobre el principio democrático, lo que incluía el rechazo a la soberanía popular por un lado, y, por el otro, el rechazo a la idea parlamentaria. Sin embargo, el avance de los estamentos arrojó como consecuencia la necesidad de que los representantes populares estuvieran conformes para que pudiera modificarse la Constitución, también se les concedió el derecho de iniciativa de ley, lo que demostró que el principio monárquico se había debilitado. La declaración de la soberanía del príncipe era un intento de salvar al absolutismo, meta que fue lograda mediante el emplazamiento del ejecutivo en la estructura constitucional.

A pesar de lo anterior, aun las constituciones otorgadas unilateralmente nacieron por la presión política de la burguesía, por lo que el principio monárquico estaba verdaderamente minado, no subsistía ya el principio del “derecho divino de los reyes”, es decir, su fundamento teocrático, por lo que la Teoría del Estado da un giro al sustituir la soberanía del monarca con la del Estado. Es decir, esta mutación convierte el problema de la titularidad de la soberanía en un problema entre órganos

(legislativo-ejecutivo), ambos bajo la supremacía de la abstracción del poder del Estado.⁶⁷

Una de las consecuencias más importantes de esta situación es que el monarca ya no lo es a la manera absoluta; a pesar de tener una supremacía orgánica se encuentra limitado. El monarca existe como creador del orden jurídico, sin embargo, no puede modificarlo por sí, necesita la cooperación del parlamento; se presenta un dualismo, en tanto que el poder estatal no radicaba en un solo órgano, es decir, a pesar del origen absolutista de la posición del monarca, la sociedad había forzado al Estado absolutista a moverse dentro de cauces constitucionales, como resume Jesch, "...el pueblo como órgano estatal, fue representado por el Parlamento y tomó parte en la legislación. Monarca y representación popular, con iguales derechos de veto, se hallaban contrapuestos; en la legislación se producía la igualación, el dualismo quedó absorbido en la voluntad legal unitaria. Allí donde acababa el dominio del pueblo sobre la legislación, persistía, sin embargo, el derecho ilimitado del Ejecutivo monárquico. Sólo el terreno conquistado por la sociedad estaba iluminado por el Derecho; por lo demás imperaba el <<no Derecho>> del absolutismo."⁶⁸

En efecto, dentro de este espacio de lo jurídico se encuentran los derechos fundamentales, que tienen la función de proteger las garantías concretas que a través de la historia fueron frecuentemente violadas por el absolutismo monárquico, es decir, la libertad y la propiedad; "en los textos constitucionales de la época no se encuentran formulados a través de un sistema cerrado y sólo se expandieron lentamente hasta completar una esfera negativa, en la cual exclusivamente por Ley o basándose en una Ley se puede intervenir. De esta forma, la reserva de Ley clásica

⁶⁷ JESCH, Dietrich, "Ley y administración. Estudio y evolución del principio de legalidad", 1a. ed., Instituto de estudios administrativos, Madrid, España, 1978, pp. 96-110

⁶⁸ JESCH, Dietrich, Op. Cit., p. 113

se convierte paulatinamente en una técnica protectora del Estado de Derecho y en él como principio se legitima.”⁶⁹

El jurista que sistematizó la situación anterior y adoptó la expresión de reserva de ley fue el administrativista alemán Otto Mayer, quien estableció en su memorable obra “*Derecho Administrativo Alemán*”, lo siguiente:

“La ley da a la justicia el fundamento indispensable de su actividad; no hay sentencia sino sobre la base de una regla de derecho; *nulla poena sine lege*. A la administración, en cambio, no es posible mantenerla en una dependencia tan completa. En consecuencia, sólo para ciertos objetos particularmente importantes se ha hecho de la ley constitucional una condición indispensable de la actividad del Estado. Para todos los otros casos, el poder ejecutivo queda libre; obra en virtud de su fuerza propia y no en virtud de la ley. Nosotros llamamos a esta exclusión de la iniciativa del ejecutivo, -existente para esos objetos especialmente señalados-, *la reserva de ley*.”

“Esta reserva de ley se determina, en las cartas constitucionales, de distintas maneras. La forma clásica es el establecimiento de los titulados derechos fundamentales: derechos de libertad, derechos del hombre, derechos que garantizan a los ciudadanos la libertad personal, la inviolabilidad de la propiedad, etc., con la reserva expresa o tácita de las limitaciones que estas libertades pueden sufrir por ley o en virtud de ley... Existen Constituciones modernas que van más lejos aún; a la cabeza e ellas debemos citar la Constitución del Imperio alemán. No se establecen en ésta derechos fundamentales; no se dice para cuáles materias es necesaria una ley, ¿cuál es la consecuencia?. Nadie duda que el poder del Imperio no puede constreñir ni imponer cargas, ni restringir la libertad y la propiedad de los súbditos sino en virtud de una ley...”⁷⁰

⁶⁹ VILLACORTA MANCEBO, Luis, Op. Cit., p. 52

⁷⁰ MAYER, Otto, “*Derecho Administrativo Alemán*”, Editorial Depalma, Volúmenes I y II, traducción de Horacio H. Heredia y Ernesto Kortoschin, Buenos Aires, Argentina, 1950, pp. 97 a 99. Las cursivas son del texto original.

Como se observa, la reserva de ley nació en un sistema constitucional determinado, sin embargo, la fortaleza de sus fundamentos caracteriza su permanencia y adecuación a nuevos y diversos textos constitucionales.

II.3. Concepción contemporánea de la reserva de ley

Una vez fijados algunos puntos del estudio histórico de los antecedentes y surgimiento del principio de reserva de ley, incursionaremos en su problemática actual y en la cuestión dogmática propia del principio, por lo que estudiaremos diversos conceptos de la reserva de ley.

Cuando hacemos referencia a la reserva de ley estamos haciendo mención de un problema relativo a las fuentes del derecho positivo, planteado desde una perspectiva constitucional, en el cual la Constitución es mucho más que una mera enunciación formal sin trascendencia, por el contrario, la Constitución es una norma jurídica, la norma jurídica fundamental, y, por lo tanto, obligatoria, lo que se garantiza mediante la existencia de los Tribunales Constitucionales y de los diversos medios de defensa que tiene la misma.

No debemos olvidar que la reserva de ley tiene como fundamento la ley, entendida como un concepto democrático, es decir, el reconocimiento de que en los parlamentos o cámaras se deposita la voluntad popular y es ésta la que por medio del procedimiento de legislación regulado constitucionalmente, se da sus propias normas y aprueba de esa manera sus impuestos.

En efecto, aun a pesar de que hoy en día el ejecutivo es elegido en forma democrática, las cámaras tienen como ventaja que su carácter democrático es inmediato. Ciertamente, mientras que la el carácter democrático del ejecutivo es mediato, el del legislativo es inmediato, ya que la representación que conlleva el

parlamento es absoluto en cantidad y en calidad, papel en el que juega una gran importancia la composición plural de ambas cámaras y, en tratándose de la de senadores, su representación estadual.

Cualitativamente, las diversas Constituciones del mundo califican al parlamento como órgano de representación por excelencia, ya en los sistemas parlamentarios, ya en los presidenciales. Nuestra Constitución no es la excepción y el Congreso de la Unión tiene una composición bicameral, donde la Cámara de Diputados está constituida por representantes de la nación, de acuerdo a lo dispuesto con el artículo 51 constitucional, y la Cámara de Senadores por representantes de los Estados.⁷¹

Asimismo, y siguiendo nuestra explicación, también lo son cuantitativamente, por su forma de integración, ya que representan a todos los grupos de la sociedad organizada en partidos políticos, producto de los sistemas de mayoría relativa y de representación proporcional, por lo cual, formalmente, se garantiza una participación plural en las discusiones en el proceso legislativo. La riqueza en el debate, la oportunidad de escuchar a las minorías es lo que caracteriza la legitimidad de este tipo de procedimiento.

Pasemos ahora al estudio de los conceptos que tiene la doctrina sobre nuestra institución.

II.3.1 La reserva de ley en la doctrina extranjera.

Estudiaremos la doctrina italiana y la doctrina española, siendo ésta la principal nutriente de nuestro trabajo. Tal vez se extraña que siendo de origen

⁷¹ Sobre el carácter de cada una de las Cámaras, confrontar con TENA RAMIREZ, Felipe, Op. Cit., pp. 269 a 273.

alemán la figura que estudiamos no abundemos en esta doctrina para continuar la investigación. Exponemos alguna de las razones que justifican esta situación.

La primera es la barrera del idioma. A pesar de que Alemania es el principal productor de la doctrina tributaria en el mundo, el muro que impone el idioma ha sido una barrera prácticamente infranqueable.

En contraste, compensa esta deficiencia de la investigación el estudio de la doctrina italiana y de la española, que se han nutrido con entusiasmo y con rigor de la doctrina tedesca. Por esto, consideramos que en este aspecto existe un equilibrio en este trabajo. Resulta gratificante ver, sobre todo, el desarrollo de los españoles, quienes han sabido aprovechar la experiencia de sus profesores que han estudiado en Alemania o de sus formidables bibliotecas⁷²; por lo anterior, aun a pesar de la carencia destacada, nos sentimos tranquilos y con apoyo suficiente para fundar la investigación.

II.3.1.1. La doctrina italiana.

Pasemos al estudio de la doctrina italiana que es, podemos afirmar, de viejo cuño y sólidos fundamentos. Con la doctrina desarrollada a partir de Blumenstein y de Achille Donato y de Massimo Severo Giannini, entre muchas otras plumas, le han dado el realce y el prestigio del que hoy goza en la Teoría General Tributaria a nivel mundial.

⁷² Resulta muy importante destacar el crecimiento del acervo de la Biblioteca de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los primeros cinco años de gestión de los Ministros de la nueva integración, ha aumentado cuantitativa y cualitativamente, al grado que se puede afirmar sin temor que es tal vez es una de las mejores en la materia tributaria, cuando al inicio su acervo no pasaba de cincuenta libros. Por otra parte, resulta importante la creación por parte de la SCJN, que no del Consejo de la Judicatura Federal, como debiera, de las Casas de la Cultura Jurídica, que consiste en una biblioteca para cada Circuito y recursos de informática, cuya utilización por los participantes en la administración de justicia será sin duda provechosa.

II.3.1.1.1 Opinión de Massimo Severo Giannini.

Para comenzar, estudiemos una de las definiciones que considero más adecuadas, la de Massimo Severo Giannini, quien definió a la reserva de ley como una especie del género “reserva de normación que se expresa en una norma sobre la normación y sobre la producción normativa la cual vincula, al poder de disciplina normativa de una determinada materia, al uso de un solo tipo de acto normativo con exclusión de los actos normativos subordinados, o bien, al uso de un solo tipo de norma, con exclusión de las normas de orden ulterior. La reserva de ley sería así una norma sobre la producción normativa, relativa a los actos con fuerza de ley y las normas primarias.”⁷³

La concepción de M. S. Giannini es importantísima, ya que resalta la posición que la reserva de ley tiene dentro del sistema de fuentes. Evidentemente, la reserva de ley necesita una formulación constitucional y, por medio de ésta, se reservan ciertas materias a la exclusiva labor del legislador, excluyendo de esta manera la labor reglamentaria, si ésta no se da con autorización de la ley y aún así, dicha habilitación no puede ser ilimitada, sino que se halla sujeta a restricciones.

II.3.1.1.2 Opinión de Temistocle Martines.

El constitucionalista italiano Temistocle Martines, expone:

⁷³ GIANNINI, Massimo Severo, “I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge” Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, marzo de 1957, páginas 3 y ss. Hacemos la aclaración que no tuvimos este texto ante nuestros ojos debido a que es prácticamente imposible encontrarlo, sin embargo, hemos encontrado esta cita en la obra de don Rafael Calvo Ortega, “Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Núm 80, marzo-abril, 1986. Se puede confrontar parte del texto también en Eusebio González García “El principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, en la obra de Fernando Pérez Royo “Fundamento y ámbito de aplicación de la ley en materia tributaria” y en la obra de José Osvaldo Casás “Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria”.

“Si ha una riserve di legge quando una norma costituzionale riserva, appunto alla legge la disciplina di una determinata materia, escludendo pertanto (o -come vedremo- ammettendo solo in parte) che essa possa essere fatta oggetto del potere regolamentare del Governo”.⁷⁴

Lo que, en nuestra traducción, sería del tenor siguiente:

Existe una reserva de ley cuando una norma constitucional reserva, de manera precisa, a la ley la regulación (*disciplina*) de una determinada materia, excluyendo, por lo tanto (o -como veremos- admitiendo sólo en parte) que la misma pueda ser objeto del poder reglamentario del Gobierno.

Se destaca en el concepto nuevamente la formulación constitucional y, por otra parte, como estudiaremos posteriormente, se admite que dicho mandato pueda ser de diversa intensidad.

II.3.1.2 La doctrina española.

El caso español resulta digno de seguir, el desarrollo que han alcanzado es un arquetipo para nuestra doctrina. En efecto, en España hoy se escribe mucho y se hace bien. Los españoles han sabido tomar lo mejor de las doctrinas alemana e italiana y darles un desarrollo propio, personas como don Fernando Sáinz de Bujanda, Eusebio González García, José Luis Pérez de Ayala, Rafael Calvo Ortega, Eugenio Simón Acosta, entre otros, son hoy ya plenamente reconocidos a escala mundial.

II.3.1.2.1 Opinión de Fernando Pérez Royo.

El citado tributarista español nos destaca las siguientes ideas:

⁷⁴ MARTINES, Temistocle, “Diritto Costituzionale”, Ed. Dott. A. Guiffrè, Milano, Italia, 1981, p. 449.

“La reserva de ley es un instituto de carácter **constitucional** que constituye el eje de las relaciones entre el legislativo y el ejecutivo en lo referente a la **producción de normas**. Lo que persigue la reserva de ley es, precisamente, **excluir, para ciertas materias, la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa**. Una de estas materias es, prácticamente en la totalidad de los ordenamientos, la relativa al establecimiento de los tributos.

“La reserva de ley, en su formulación moderna, **constituye un límite, no solamente para el ejercicio del poder reglamentario, sino también para el mismo legislativo**, que no puede dejar de respetarlo sin incurrir en el vicio de la ‘anticonstitucionalidad’. Aunque, naturalmente, esta función de límite en relación al poder legislativo no es realizable, en la práctica, **más que en un ordenamiento en el que, de alguna manera, se halle previsto un instrumento de control jurisdiccional de la constitucionalidad de las disposiciones legislativas.**”⁷⁵

Estas ideas transcritas son muy importantes ya que nos llevan a concluir lo siguiente:

- 1) La reserva de ley es una institución que solamente puede entenderse regulada dentro de un sistema constitucional, con un sistema jurisdiccional propio para controlar la constitucionalidad de las leyes y normas de carácter general.
- 2) La reserva de ley no es sólo un límite para el Poder Ejecutivo y su poder reglamentario, sino también, y esto es más importante, para la actividad legislativa, ya que la reserva le impone un límite que de violarlo contrariaría a la Constitución.

⁷⁵ PEREZ ROYO, Fernando, “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, Op. Cit. Destacamos la palabra anticonstitucionalidad, puesto que el texto original dice autoconstitucionalidad, término que sustituimos por el que consideramos correcto.

II.3.1.2.2. Opinión de Angel Garrorena Morales.

El estudioso español Garrorena Morales define la reserva de ley como “aquella decisión constitucional que remite a la ley la regulación de determinadas materias, excluyendo así de su ámbito -con mayor o menor intensidad- a las demás normas.”⁷⁶

La opinión anterior destaca la previsión constitucional del instituto en comento, así como la exclusión de los demás tipos de normas, con mayor o menor grado, cuestión que es importante para nuestro propósito.

En su trabajo examina algunas partes históricas, así como los fundamentos contemporáneos de la reserva de ley, su opinión es importante, debido a su claridad.

La reserva de ley es hoy un instituto distinto al que fuera en su surgimiento. Ciertamente, a diferencia de lo establecido por Otto Mayer en su estudio, la intervención del parlamento habilitando al ejecutivo para reglamentar la materia reservada hoy no es suficiente, ya que la reserva hoy pretende dificultar esa habilitación. Efectivamente, expone Garrorena Morales lo siguiente:

“a) La reserva de ley ya no es una forma de delimitar el espacio perteneciente a la ley, esto es, una forma de identificar a la ley misma por referencia total a su ámbito, sino tan sólo un modo de impedir que, en la zona así acotada, el legislador pueda habilitar genérica o sustantivamente al reglamento... b) En consecuencia, la reserva no funciona tanto en estos sistemas como una limitación al ejecutivo (lo sigue siendo) cuanto como una limitación al Legislativo, esto es, como un mandato dirigido al propio parlamento para que éste ejerza por sí mismo sus potestades De garantía del legislador frente al príncipe, la reserva de ley ha pasado a ser, así, la garantía de las minorías

⁷⁶ GARRORENA MORALES, A., “Reserva de Ley”, vocablo desarrollado por el autor en la Enciclopedia Jurídica Básica, Editorial Civitas, Volumen IV, Pro-Zon, 1ª. ed., Madrid, España, 1995, p. 5860.

parlamentarias y del procedimiento legislativo (del <<principio democrático>>, en suma, <<frente al propio legislador>>.”⁷⁷

Esta opinión nos parece francamente brillante, ya que centra su atención en la esencia actual de la reserva de ley. Más allá de ser una exclusión de competencias normativas con relación al ejecutivo, en el presente se constituye como una garantía de los gobernados contra el propio legislador, a quien obliga a realizar su trabajo: legislar. De esta manera, se impide que por delegaciones legislativas inconstitucionales se dé paso a que el ejecutivo imponga arbitrariamente sus propias reglas.

II.3.1.2.3. Opinión de Ignacio de Otto.

De Otto, quien fuera en vida un brillante constitucionalista español, opina que existe reserva de ley cuando un precepto de la Constitución exige que sea la ley la encargada de regular una materia determinada, con lo cual la materia reservada queda sustraída por disposición de la misma Constitución a todas las normas distintas a la ley, lo que lleva como consecuencia que el legislador *establezca por sí mismo la regulación de la materia*, y no la remita a normas distintas como podrían ser las reglamentarias.

Opina de Otto que el fundamento de la existencia de la reserva de ley no es otro más que *asegurar que la regulación de ciertas materias se haga mediante el procedimiento legislativo*, en virtud de que la discusión pública parlamentaria presta a la ley un *plus* de legitimidad y garantiza el pluralismo democrático, al dar a la oposición la posibilidad de exponer sus puntos de vista y movilizar a la opinión pública, cuestión ésta, la publicidad en la discusión, de la que carecen las normas del Gobierno, donde la discusión -si se presenta- se da al interior de la Administración.

⁷⁷ GARRORENA MORALES, A., Op. Cit., p. 5862.

En efecto, según de Otto, la reserva de ley debe interpretarse hoy de manera diferente, pues “la reserva de ley ya no implica solamente un límite de la potestad reglamentaria, a la que se sustrae la materia de que se trate, sino que significa también un límite para el propio legislador, ya que exige que la regulación de la materia de que se trate ha de hacerse precisamente mediante ley. La reserva es un mandato que la Constitución impone al legislador democrático limitando su poder para atribuir a la Administración la tarea de regular por sí misma materias determinadas.”⁷⁸

De Otto complementa la idea anterior al recordar que en un estado constitucional esto es perfectamente válido, ya que al ser el Legislativo un poder constituido, no es solamente posible, sino también necesario, que la Constitución le imponga un límite.

II.3.1.2.4. Opinión de Luis Villacorta Mancebo.

La opinión de Villacorta Mancebo es similar a las ya transcritas, sin embargo, consideramos importante ocuparnos de ella.

Villacorta parte de la homogeneidad política entre Parlamento y Gobierno, o más en específico, entre Gobierno y mayoría parlamentaria, que se vive en los actuales tiempos, atento lo cual resulta de gran importancia la participación de los diversos actores de la política representados en el parlamento en las cuestiones públicas, por lo que el debate debe ser, así, público, característica que sólo proporciona el procedimiento legislativo. Plantea el problema de la siguiente forma:

“...la problemática de la reserva de ley no consiste en garantizar al Parlamento competencias contra una usurpación de poder por parte del Ejecutivo, sino que su esencia

⁷⁸ DE OTTO, Ignacio, Op. Cit., p. 154.

reside en exhortar y obligar al Parlamento a hacer de verdad uso de las competencias que según el Derecho Constitucional le son propias, y no a transmitir las al Gobierno a través de la correspondiente delegación o remisión, en huida ante su propia responsabilidad, o por razones electorales o por táctica política, como consecuencia de las mejores posibilidades que para los intereses del bloque en el poder ofrece el procedimiento burocrático frente al siempre complicado y expuesto procedimiento parlamentario.”⁷⁹

Para este autor, el principio de reserva de ley en su variante democrática, a diferencia de lo que significaba en sus orígenes, exige que el Parlamento no decline su tarea de legislar, ya que dada su naturaleza de poder constituido está limitado por la Constitución y no puede declinar las atribuciones conferidas, es decir, el ejercicio de sus funciones y deberes constitucionales.⁸⁰

Nosotros coincidimos plenamente con las opiniones de Garrorna Morales, de Otto y Villacorta Mancebo, en el sentido de que la reserva de ley lleva en su esencia actual una limitación al Poder Legislativo.

II.3.2 La reserva de ley en la doctrina nacional.

Como ya comentamos, la reserva de ley en nuestra doctrina es algo novedoso, aun cuando hay algunos precedentes doctrinales. Gabino Fraga y Servando J. Garza fueron los primeros estudiosos mexicanos que trataron este tema, hasta donde tenemos noticia, a este respecto Faya Viesca indica que “parece casi increíble que el importantísimo campo de las materias reservadas a las distintas leyes federales no haya sido estudiado por ningún constitucionalista mexicano.”⁸¹

⁷⁹ VILLACORTA MANCEBO, Luis, Op. Cit., p. 69.

⁸⁰ En el mismo sentido que los tres autores expuestos, opina don Rafael Calvo Ortega, en su “Curso de Derecho financiero”. Op. Cit. p. 44. Esta es también nuestra posición.

⁸¹ FAYA VIESCA, Jacinto, “Leyes federales y Congreso de la Unión. Teoría de la ley mexicana”, 1a. ed.,

Sin embargo, no debe desestimarse que ya algunas opiniones han sentado su doctrina con respecto a esta figura, y que poco a poco la teoría del principio de reserva de ley comienza a permear en la doctrina nacional, tanto en la literatura jurídica como en la doctrina jurisprudencial, entre otras voces que han aceptado este principio tenemos las que pasaremos a enumerar.

II.3.2.1. Opinión de Gabino Fraga.

Gabino Fraga, en su ya clásico “Derecho Administrativo”, al referirse a los casos donde no debe intervenir la facultad reglamentaria, nos habla de la reserva de ley, la cual consiste en que:

“...conforme a la Constitución hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley. La reglamentación de las garantías individuales sólo puede hacerse, salvo casos excepcionales, por medio de una ley en sentido formal. Además, en otros preceptos, de la Constitución, también se establece la necesidad de una ley para imponer contribuciones y penas, para organizar la guardia nacional, etc., etc. En todos estos casos la Constitución emplea términos claros, y al prevenir que por medio de una ley se regule la materia, debe entenderse una ley en sentido formal, es decir, expedida por el Poder Legislativo.”⁸²

De la opinión de Fraga es dable concluir, nuevamente, la necesidad de la disposición constitucional de la reserva de ley, por otro lado, la reserva de ley debe ser expresa y en términos claros, además de que cuando el constituyente utiliza en el texto constitucional la expresión ley, debemos entenderla referida a una ley en sentido formal.

Editorial Porrúa, México, 1991, p. 70.

⁸² FRAGA, Gabino, Op. Cit., p. 107.

II.3.2.2. Opinión de Genaro David Góngora Pimentel

El maestro Genaro Góngora Pimentel, Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado con mucha claridad sobre este tema, sin embargo, a pesar de lo bien fundado de su opinión, la misma no ha corrido con fortuna en nuestro Más Alto Tribunal, puesto que solamente ha podido convencer a los señores Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, José de Jesús Gudiño Pelayo y, en algunos casos, a Juan Silva Meza.

El maestro Góngora, en un estudio para la defensa del proyecto, presentado bajo su ponencia, de resolución del amparo en revisión 1692/95, promovido por Inmobiliaria Dolores, S.A., elaboró varias consideraciones, de las cuales damos a conocer algunos aspectos interesantes:

“...la reserva de ley existe cada vez que una norma constitucional reserva, precisamente a la Ley, la regulación de una determinada materia, excluyendo por tanto la posibilidad para que dicha materia pueda ser regulada por disposiciones de naturaleza distinta a la Ley formal, esto es, a toda resolución del Poder Legislativo.

“Efectivamente, la materia reservada queda substraída por imperativo constitucional a todas las normas distintas de la Ley, lo que significa, de un lado, que el Legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, de otro, que no pueda remitirla a otras normas secundarias, en especial al Reglamento.

“Es decir, con la reserva de ley no se concede al Legislador la facultad de decidir cuál será la naturaleza y rango de las normas que regulen el tema de que se trate, sino lo que se pretende es que la regulación de la materia quede vedada a quien no sea el Legislador mismo.

“Así, el efecto de la reserva de ley es que la potestad legislativa resulta obligada -e irrenunciable- en la materia reservada. Por ello, las reservas de ley pueden considerarse reservas de Parlamento, es decir, atribuciones exclusivas de la materia al órgano

parlamentario... En definitiva, las reservas de ley constituyen un mandato constitucional acerca del procedimiento de elaboración de las normas a las que se refieren, ya que cuando la Constitución establece una reserva, viene a exigir que determinadas normas, se aprueben con sujeción al **procedimiento legislativo**, es decir, se aprueben como leyes.”⁸³

Nosotros estamos plenamente de acuerdo con las opiniones del maestro Góngora, y aceptamos que la reserva de ley trae implícita una exclusión competencial del poder ejecutivo, sobre todo en su facultad reglamentaria y, por otro lado, que el carácter obligatorio de la reserva, en relación con el poder legislativo, significa que no puede disponer de esta materia ya que, en virtud de la reserva de ley, legislar es una facultad irrenunciable.

II.3.2.3. Opinión de Raúl Rodríguez Lobato.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, en su libro “Derecho Fiscal”, también dedica algunas líneas al mencionado principio, y nos dice que “...consiste en que hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley y normalmente es la constitución la que señala cuáles son esas materias.”⁸⁴

Coincidimos en principio con su concepto, sin embargo, no estamos de acuerdo con la expresión “normalmente” que utiliza ya que estimamos que la única fuente que tiene el principio de reserva de ley es la Constitución, cuando es otro tipo de norma, por ejemplo, la ley la que señala que determinada materia o aspecto de la misma debe ser regulado por ella misma, no nos encontramos ante la figura de la reserva de ley, sino ante la preferencia de ley, que no es ya una figura propia del Derecho Constitucional. Así, por ejemplo, el artículo 1º de nuestro Código Fiscal de

⁸³ GONGORA PIMENTEL, Genaro David, “El principio constitucional de la legalidad tributaria y la base gravable del tributo”, Revista Lex, 3º. Epoca, Año III, número 19, México, enero de 1997. Las negritas son del texto original.

⁸⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., p. 54

la Federación, establece lo que la doctrina denomina, como ya estudiaremos, una preferencia de ley.

Sin embargo, el maestro Rodríguez Lobato ha denunciado lo indebido de las deslegalizaciones, y ha sido uno de nuestros doctrinarios que con mayor energía ha criticado estas cuestiones, entre otras líneas tenemos las siguientes:

“No obstante la claridad de estos principios (preferencia o primacía de la ley y reserva de ley) y su indudable justificación, es frecuente que, como ya hemos dicho, a través de una disposición reglamentaria se modifique una disposición legislativa, sólo que en algunos casos no hay protestas porque la modificación es en beneficio del particular. Sin embargo, hemos de concluir que a pesar de ese beneficio, la práctica es ilegal y contraria a la técnica jurídica... Otra práctica ilegal y violatoria del segundo de los principios mencionados (reserva de ley) consiste en que el legislador no incorpora en la ley todas las disposiciones sobre la materia de que se trata, sino sólo algunas y anuncia en el texto legal que será el reglamento el que establezca las disposiciones faltantes. Esta práctica, además, constituye una delegación de facultades del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo que no está autorizada por la Constitución Federal. Salvo este caso especial, la facultad reglamentaria del Ejecutivo es de carácter espontáneo, es decir, el Ejecutivo puede expedir un reglamento cuando y en el caso que lo considere conveniente.”⁸⁵

Como vemos, Rodríguez Lobato explica con singular claridad algunas críticas, y consecuencias propias de la reserva de ley; críticas, como por ejemplo la indebida delegación legislativa; consecuencias, que cuando existe una reserva de ley, el ejecutivo no puede espontáneamente, expedir un reglamento.

II.3.2.4. Opinión de Carlos Sempé Minvielle.

Carlos Sempé, ministro retirado de la Suprema Corte de Justicia, nos explica lo siguiente:

“Por ‘reserva de ley’ se entiende el conjunto de materias que de manera expresa o implícita la constitución encomienda en exclusiva al legislador y que no puede dejarse al reglamento. Una ley que omita regular aspectos que correspondan en exclusiva al legislador, resultaría inaplicable jurídicamente, ya que el reglamento no podría llenar esas lagunas. Es por ello necesario determinar con precisión cuáles materias deben estar previstas en la ley, y cuáles se pueden dejar al reglamento.”⁸⁶

Asimismo, Sempé nos destaca que nuestro Más Alto Tribunal, poco a poco va adoptando esta terminología, y nos cita la tesis:

“FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN. Según ha sostenido este Alto Tribunal en numerosos precedentes, el artículo 89, fracción I, constitucional, faculta al presidente de la República para expedir normas reglamentarias de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y aunque desde el punto de vista material ambas normas son similares, aquéllas se distinguen de éstas básicamente, en que provienen de un órgano que al emitirías no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarla en cuanto dimanara del Legislativo, de donde, por definición, son normas subordinadas, de lo cual se sigue que la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca hasta su formulación en las Constituciones modernas, ha encontrado su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenorice y en las que encuentre su justificación y medida.”

⁸⁵ Idem, pp. 54 y 55

⁸⁶ SEMPE MINVIELLE, Carlos, “Técnica legislativa y desregulación”, 1ª. ed., Editorial Porrúa, México, 1997, p. 45.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo IX, Abril de 1999, Segunda Sala, Tesis 2a./J. 29/99, página 70.

Por otro lado, hace hincapié en una cuestión importante, no se debe confundir la reserva de ley con las materias reservadas al Congreso de la Unión, asimismo, nos presenta una enumeración de las materias que en nuestro Derecho se encuentran reservadas a la ley, y que son: las garantías individuales, las contribuciones, el orden público, el interés general, las modalidades a la propiedad privada, la utilidad pública, patrimonio nacional, zona federal marítimo terrestre, concesión de bienes, servicios públicos, monumentos, profesiones, condición jurídica de los extranjeros, delitos, atribuciones de las secretarías de estado y departamentos administrativos, así como las leyes orgánicas del Poder Judicial y el Legislativo.⁸⁷

II.3.2.5. Opinión de José Roldán Xopa.

El administrativista mexicano Roldán Xopa destaca que la reserva de ley es abordada cuando se tratan las relaciones entre ley y reglamento, nos explica que es “...en términos operativos, un ‘mecanismo Constitucional de asignación de competencias para la toma de decisiones en favor del Parlamento’. Se trata del señalamiento constitucional de que una determinada materia ha de ser objeto exclusivo de regulación por la ley. Con lo anterior se da un status a la ley y una función al legislador, constituyendo un espacio de acción excluyente de otros tipos de ordenamiento y de la acción de otros órganos.”⁸⁸

Asimismo, el autor destaca que la reserva de ley constituye, a la vez que una facultad, una obligación para el legislador, razón por la cual, a diferencia del ejercicio de otras facultades, los mecanismos de delegación legislativa estarían

⁸⁷ Ibid. pp. 45 a 106.

⁸⁸ ROLDAN XOPA, José, Op. Cit., p. 88.

limitados por la propia Constitución. Esta cuestión es muy importante y coincidimos plenamente con su opinión.

II.3.2.5.1. La reserva de ley y los tratados internacionales.

Por otra parte, en una opinión que nos parece muy importante, Roldán Xopa analiza el efecto de la reserva de ley en relación con los tratados internacionales:

“Si consideramos que los tratados internacionales aun cuando tengan la misma jerarquía que una ley, son creados por un procedimiento diverso y por órganos distintos a los de la ley, debe concluirse que son ‘materiales jurídicos’, perfectamente diferenciables de las leyes en sentido estricto.

“Así pues, la reserva de ley sería un espacio de actuación oponible a los tratados internacionales... de entrada se antoja fundado afirmar que como condición de regularidad Constitucional, un tratado internacional no debe regular una materia reservada.

“En tiempos de globalización, el problema es de la mayor relevancia ya que la reserva de ley vendría a configurar severa limitación a las facultades del Ejecutivo para celebrar tratados internacionales...”⁸⁹

Esta cuestión, aunque poco estudiada es muy importante, ya que sería interesantísimo el enfrentamiento entre estos dos tipos de procedimiento y el relativo dictamen de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aun cuando la tesis que hemos citado en el capítulo I, nos augura un mal desenlace para la soberanía de nuestro país.

⁸⁹ Ibidem. p. 89.

II.3.2.6. Opinión de Antonio Jiménez González.

El maestro Jiménez González, opina lo siguiente:

“Mediante tal previsión constitucional se establece una reserva expresa a favor del legislador ordinario para erigir en torno a él el monopolio del llamado a contribuir para los gastos públicos. Nadie, a partir de dicho principio, puede en consecuencia ser obligado a soportar el cumplimiento de una obligación a título de tributo si la causa invocada para ello no se halla explicitada en una ley en sentido formal y material”.⁹⁰

Jiménez González repasa las notas dadas por los autores anteriores.

II.3.3. Conclusiones personales.

De los planteamientos anteriores concluimos que la reserva de ley es una institución propia del Derecho Constitucional y que no puede concebirse fuera de una Constitución escrita que cuente con medios de control de la constitucionalidad de las leyes y normas de carácter general, es decir, que el principio de la reserva de ley es un principio vivo por lo que debe de ser posible su exigencia ante el Tribunal Constitucional. Ambos requisitos se cumplen efectivamente en nuestro país en la materia tributaria, con la reserva de ley que realiza el artículo 31, fracción IV, así como en el amparo contra leyes, previsto por los artículos 103 y 107, todos ellos constitucionales.

El contenido de la reserva de ley consiste, pues, en que por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia; la reserva de ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una

⁹⁰ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 183

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador.

La reserva de ley es, por un lado, la delimitación a un determinado procedimiento (el legislativo) que tiene como características la contradicción, la libre deliberación y la publicidad, sin embargo, constituye también una reserva de contenido.

Por otro lado, la teoría de la reserva de ley también pretende delimitar de un modo cierto las relaciones entre ley y reglamento, por lo que en virtud de su regulación constitucional el legislador no puede delegar esta materia sino en los casos y condiciones que señale la misma Constitución, so pena de caer en una situación inconstitucional; la materia que el constituyente entrega al legislador es indisponible para el mismo, es decir, no queda a su arbitrio su delegación ni su deslegalización.

Podemos definir a la deslegalización como el hecho consistente en que una ley permita que los preceptos que contienen una determinada materia sean modificados o derogados por un reglamento, de esta manera priva de eficacia a las disposiciones legales vigentes, ya que el reglamento en virtud de la habilitación podrá modificar o derogar disposiciones contenidas en leyes anteriores, lo que no sería jurídicamente posible sin la deslegalización.

La reserva de ley es una teoría surgida en el siglo XIX, sin embargo, ante los fenómenos políticos y jurídicos que concurren en nuestro tiempo, encuentra hoy un lugar y un campo de acción igual o más importante que el que tuvo en su origen.

Hoy en día, para dar fundamento y razón de existir a la reserva de ley y, como consecuencia, fortalecer su posición, debemos analizar la tradicional ausencia de

frenos al Legislativo en su labor, además de la creciente identificación entre la mayoría parlamentaria y el gobierno, como ha sucedido en la historia contemporánea de nuestro país, lo que trae como derivación que sea el propio legislador (y no el Ejecutivo al invadir su competencia) el que termine por entregar literalmente el contenido de la ley al reglamento, mediante la delegación legislativa, constituyendo lo que algún doctrinario ha llamado <<leyes vacías>>, es decir, “aquéllas que no contienen regulación alguna, y solamente conceden a otra autoridad, como en el caso una de carácter administrativo, la facultad de dar el contenido correspondiente.”⁹¹

Esta realidad que describimos no es novedosa, sino que se ha reiterado en la historia de nuestro país. En el siglo XIX se inició, por la vía de la suspensión de garantías individuales y por medio de la autorización de “facultades extraordinarias al ejecutivo”, la práctica viciosa de la delegación legislativa, que se separó poco a poco de su origen para seguir un camino independiente. Tena Ramírez relata algunos ejemplos que se sucedieron en la materia tributaria, con la complacencia de la Suprema Corte, apoyada en las ideas de Vallarta, situación que dio paso a que esta situación irregular siguiera creciendo desmesuradamente como sucedió en el gobierno de Porfirio Díaz.⁹²

De hecho, el constituyente de 1917 tuvo que hacerse cargo de esa realidad y en la exposición de motivos del proyecto de Carranza se reprochó que se hubicra dado “sin el menor obstáculo al Jefe del Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre toda clase de asuntos, habiéndose reducido a esto la función del Poder Legislativo, el que de hecho quedo reducido a delegar facultades...”⁹³ Esta situación motivó una adición al artículo 49 constitucional, que subsiste hasta nuestros días complementada

⁹¹ RESENDIZ NUÑEZ, Cuauhtémoc, “Leyes vacías” Revista Lex, 3ª. Época, Año I, Número 3, México, Septiembre de 1995, p. 27.

⁹² Cfr. Con TENA RAMIREZ, Felipe, “Derecho constitucional mexicano”, 20ª. Ed., Editorial Porrúa, México, 1984, pp. 225 a 251.

con la hipótesis del artículo 131, en el que se agregó en su parte final “salvo el caso de las facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29.”

Por las situaciones expuestas, es necesario que la interpretación constitucional de la reserva de ley sea rígida para que siga actuando como una garantía en favor de los gobernados, lo contrario significaría atentar contra la esencia misma del principio de reserva de ley y de las garantías individuales.

Por otro lado, el que se constituya una reserva de ley de ninguna manera quiere decir que la materia reservada sea exclusiva de la Federación, ya que la reserva de ley es una reserva al procedimiento legislativo, independientemente del nivel en que éste se desarrolle, que puede ser federal, estadual o municipal. Por lo tanto, podemos concluir que las facultades exclusivas reservadas al Congreso de la Unión no constituyen una reserva de ley.

Una de las consecuencias más importantes que la reserva de ley impone, es que la facultad reglamentaria pierde su espontaneidad, es decir, se necesita forzosamente la habilitación del legislativo para que el ejecutivo pueda ejercer la facultad reglamentaria, sin embargo, la misma solamente puede utilizarse para cuestiones de aplicación práctica de la ley, sin que de ninguna manera pueda llegarse a pensar que la facultad reglamentaria pueda inmiscuirse en aspectos esenciales de la materia reservada a la ley, como pudiera ser en el caso de la materia penal la creación de los delitos, o en la tributaria, la creación del tributo o la regulación de alguno de sus elementos.

⁹³ Citado en TENA RAMIREZ, Felipe, Op. Cit, p. 239.

II.4. La reserva de ley y la seguridad jurídica.

Nos interesa destacar otro fundamento esencial de la reserva de ley. En efecto, recogida o no expresamente en los textos constitucionales, la certeza en el Derecho es una exigencia de la seguridad jurídica. El tema es extremadamente amplio, sin embargo, nosotros sólo lo abordaremos desde dos puntos de vista: desde el punto de vista del carácter garantista y, por otra parte, desde el punto de vista en específico de la certeza.

Antes de proseguir, esboceemos un concepto de seguridad jurídica que esté acorde con la materia tributaria:

“La seguridad jurídica es un valor que se refiere a los órganos que crean los procedimientos a la interpretación y aplicación del derecho, a la creación de dimensión de certeza a fin de brindar frenos posibles a oponer a la opresión a la arbitrariedad o desesperanza del contribuyente en su dignidad de hombre.”⁹⁴

Iniciemos ahora por estudiar su carácter de garantía individual.

II.4.1. La reserva de ley como garantía del derecho de propiedad.

Como estudiamos en apartados anteriores, la reserva de ley se generó como protectora de las cláusulas <<libertad-propiedad>>, esta idea ha tenido una amplia difusión, y sigue siendo, desde el punto de vista de varios teóricos, la razón esencial del principio de reserva de ley. Por cuestión de estructura del presente estudio, abordaremos brevemente a la reserva de ley como garantía al derecho de propiedad.

⁹⁴ DIAZ, Vicente Oscar, “La seguridad jurídica en los procesos tributarios”, 1a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1994, p. 3.

La reserva de ley, surge como un límite al poder político para evitar que el mismo penetre en la esfera de los derechos de los gobernados, más específicamente, en el derecho de propiedad.

Para muchos autores contemporáneos este sigue siendo el fundamento del principio de reserva de ley, así, el tratadista argentino, don Horacio García Belsunce nos dice:

“El principio de legalidad del impuesto encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos implican restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae en favor del Estado algo del patrimonio de los particulares, y en el estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas democráticas de gobierno representan la soberanía popular.”⁹⁵

Otro de los autores que se manifiestan con claridad por esta posición es don Eugenio Simón Acosta, quien expresa:

“Yo creo que la reserva de ley sigue conservando básicamente su función originaria decimonónica, la que tuvo en el Estado liberal, que no es otra que la de constituir una garantía del derecho de propiedad y el derecho de libertad individuales, mediante un sistema tributario justo. Su fundamento originario y actual es la preservación y defensa de esos dos valores que constituyeron la esencia de la revolución liberal.”⁹⁶

Ciertamente, sin mayor discusión, este fundamento del principio de reserva de ley como garantía del derecho de propiedad es aceptado unánimemente, ya que es inconcuso que la reserva de ley actúa como una protección a la propiedad en contra de los actos autoritarios, en virtud de que es uno de los derechos tutelados por el Estado

⁹⁵ GARCIA BELSUNCE, Horacio, “Estudios financieros”, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1956, pp. 153 y 154.

⁹⁶ SIMON ACOSTA, Eugenio, Op. Cit., p. 156.

liberal de derecho y, aun en nuestros tiempos, este punto sigue siendo fundamento de la reserva de ley.

II.4.2. La reserva de ley y la certeza.

Transcribamos nuevamente una de las citas con la que iniciamos nuestra investigación, la de Adam Smith refiriéndose al principio de certeza en los tributos:

“El impuesto que cada individuo esta obligado a pagar **debe ser cierto y no arbitrario**. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. **La certeza de lo que cada uno tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas generaciones- que la más leve incertidumbre de lo que se ha de pagar.**”⁹⁷

La cita de Smith nos destaca la importancia de la certeza en el Derecho Tributario.

Ahora bien, una de las características de la certeza es, sin lugar a dudas, la estabilidad en el Derecho. Podemos concluir que dicha estabilidad solamente es conseguida mediante la ley, fuente normativa cuyo procedimiento de creación está consagrado constitucionalmente y es definitivamente mucho más complejo que el necesario para la creación de una norma reglamentaria; además de que, por la

especial conformación del cuerpo legislativo, participan en el procedimiento de discusión todas las corrientes políticas representadas en él.

Al hacer referencia a la seguridad jurídica y a la importancia de la ley para la misma, don Eusebio González indica:

“...interesa destacar desde un punto de vista jurídico el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen. Lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza (aspecto positivo de la seguridad jurídica); y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica).”⁹⁸

Esta vinculación entre la certeza, como parte de la seguridad jurídica y de la legalidad, fue recogida en las recomendaciones de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Perú, en el año 1993:

“1. La certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales son condiciones indispensables para la seguridad jurídica.

“2. La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica.

“5. Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad resultan indispensables para evitar la incertidumbre en las contribuciones.

(...)

⁹⁷ SMITH, Adam, Loc. Cit.

⁹⁸ GONZALEZ GARCIA, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la constitución española de 1978”, Op. Cit., p. 74.

“8. La seguridad jurídica requiere el mantenimiento del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de tales facultades.

“9. La legislación de emergencia emanada del Poder Ejecutivo no debe versar sobre materia tributaria. No obstante estar permitido de modo excepcional por las disposiciones constitucionales, las normas de esta clase deben tener carácter transitorio, quedando sometidas al Poder Legislativo.”⁹⁹

Pienso que no es necesario abundar más, ya que queda claro que la reserva de ley, por su propia naturaleza, tiene en la certeza un fundamento muy importante.

II.5 Alcances de la reserva en relación con la materia reservada.

Una vez fijada la obligación que contiene el principio de reserva de ley hacia el legislador para que adopte por sí mismo determinadas decisiones respecto de las materias reservadas por la Constitución a la ley, además de su aspecto de seguridad jurídica, conviene precisar uno de los problemas esenciales: delimitar la intensidad de esta obligación en relación con la materia protegida por la misma.

II.5.1. Clasificación tradicional de la reserva de ley: absoluta y relativa.

Para cumplir con el objetivo descrito en el apartado anterior, la doctrina ha intentado clasificar la reserva de ley, según su intensidad y la posibilidad de habilitar o no la regulación reglamentaria, con la finalidad de fijar cuál es el trayecto en que la ley debe regular exclusivamente la materia y a partir de dónde puede comenzar la colaboración del reglamento.

⁹⁹ CASAS, José Osvaldo, “Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria” Op. Cit., pp. 159 y 160.

El creador de la clasificación característica en esta materia es Costantine Mortati quien, en sus “*Istituzioni di diritto pubblico*”, sistematiza la reserva de ley en absoluta, reforzada y relativa, explicando cada una de la manera siguiente:

“Sotto la specie dell’intensità del vincolo gravante sul legislatore si distinguono tre categorie di riserve: a) le riserva <<assolute>>, dalle quali deriva l’obbligo di disciplinare in modo diretto la materia riservata, rimanendo possibile rilasciare a fonti subordinate solo l’emanazione di disposizioni di dettaglio necessarie all’esecuzione (e perciò solo secundum legem, non praeter e tanto meno contra); b) le riserve <<rinforzate>> le quali aggiungono all’obbligo di provvedere mediante legge l’altro di conferire alla legge un certo contenuto; c) le riserve <<relative>> che consentono il deferimento di una parte della disciplina normativa a fonti diverse dalla legge. a condizione che questa determini le direttive cui esse devono uniformarsi.”¹⁰⁰

Nuestra traducción del texto anterior, es la siguiente:

Sobre la clase de intensidad del vínculo establecido para el legislador, se distinguen tres categorías de reserva:

- a) La reserva absoluta, de la cual deriva la obligación de regular de modo directo la materia reservada, quedando la posibilidad de otorgar a las fuentes subordinadas sólo la emanación de disposiciones de detalle necesarias para la ejecución (y, por lo tanto, solo *secundum legem*, no *praeter* y menos *contra*).
- b) La reserva <<reforzada>>, la cual añade a la obligación de proveer mediante ley (la materia) otra de conferir a la ley un cierto contenido.
- c) La reserva << relativa>> que permite el diferimiento de una parte de la materia normativa a fuentes diversas de la ley, a condición de que esta defina las directrices a las que deben adecuarse.

¹⁰⁰ MORTATI, Costantine, “*Istituzioni di Diritto Pubbico*”, Tomo I, Editorial CEDAM, Padova, Italia, 1975, p. 343

Siguiendo la línea doctrinal anterior, Temistocle Martines nos comenta sobre las clasificaciones:

"a) *Absoluta*, que existe cuando la disciplina de la materia es reservada a las leyes del Parlamento (con exclusión por tanto de otras fuentes)... En la materia reservada en vía absoluta a la ley, queda por tanto excluido el ejercicio del poder reglamentario, a menos que se trate de reglamentos de ejecución.

"b) *Relativa*, que existe cuando la materia puede ser disciplinada, además de la ley formal (y de otros actos equiparables) también por otras fuentes. No alternativamente, entiéndase bien, sino después que la ley haya determinado las líneas esenciales de la disciplina. Tal tipo de reserva aumenta, por lo tanto, la intervención del poder normativo del gobierno a través del reglamento de organización.

"Existe la reserva de ley absoluta que puede ser reforzada cuando la Constitución no se limita a remitir puramente o simplemente a la ley (caso en el que se habla de reserva de ley *simple*), sino que disciplina (da lineamientos) a esa misma parte de la materia poniendo en tal modo, límite a la actividad discrecional del legislador."¹⁰¹

Pareciera que las clasificaciones anteriores son relativamente claras y que sientan una correcta base para determinar el alcance de la reserva según la materia de que se trate, sin embargo, en la práctica sucedida ante los Tribunales Constitucionales europeos ha sido en verdad difícil determinar cuándo se esta ante una reserva absoluta y cuándo ante una relativa y, sobre todo, determinar el ámbito de actuación del poder reglamentario del Ejecutivo, por lo cual esta sistematización ha sido criticada y calificada de poco práctica, como veremos a continuación.

¹⁰¹ MARTINES, Temistocle, Op. Cit., pp. 452 y 453.

II.5.2. Críticas a la clasificación tradicional. Nuevas posturas para determinar el alcance de la reserva.

Angel Garrorena Morales, opina que la clasificación de las reservas de ley en absolutas y relativas se ha mostrado poco operativa donde la misma ha sido aplicada, por lo cual, como solución, sintetiza una regla común a partir de la cual ir desarrollando las reservas para cada zona, apoyándose en una sentencia del Tribunal Constitucional español, que indica que la reserva de ley “no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación **independiente y no claramente subordinada a la ley...**”¹⁰²

Asimismo, partiendo de la regla anterior, plantea el autor, se debe sentar que la intensidad de la reserva es **mayor en cuanto más directamente afecte los derechos fundamentales**, asimismo, cuando la reserva afecta a la organización de la Administración, surge la posibilidad de habilitar el reglamento.

Otro de los autores que se oponen a esta clasificación es Ignacio de Otto, quien en su obra cumbre explica que se debe partir de un principio general: en las materias sujetas a reserva de ley es posible la remisión al reglamento en tanto en cuanto esto no suponga una alteración de la reserva misma establecida en favor del legislador. De Otto justifica el argumento anterior al razonar que **el objeto de la reserva no es una materia, sino su tratamiento o disciplina normativa**, es decir, las normas que afectan al sector de la realidad o pertenecen al sector del ordenamiento de que se trate, por lo tanto, “**el análisis de una reserva requiere como primer paso la identificación exacta de la materia afectada.**”¹⁰³

¹⁰² GARRORENA MORALES A., “Reserva de Ley”, Op. Cit. P. 5866.

¹⁰³ DE OTTO, Ignacio, Op. Cit, p. 230.

Para efectos de esta “identificación”, de Otto plantea dos tipos de situaciones que se pueden presentar:

“1) Que se reserve a la ley un *sector* bien delimitado de una materia, dando lugar a una distribución horizontal.

“2) El problema se presenta cuando la reserva de ley se lleva a cabo mediante un criterio vertical de modo que las normas básicas o de principio deben tener rango legal y se permite al reglamento una normativa complementaria o de desarrollo.”¹⁰⁴

Ante esta situación se puede “identificar” el alcance de la reserva mediante un análisis de la función que ésta puede cumplir y de las peculiaridades propias del objeto, en síntesis, en estos supuestos de división vertical es también admisible la regulación reglamentaria **siempre que el legislador haya procedido a regular efectivamente lo que es objeto de reserva.**

De Otto critica acremente la división entre reservas absolutas y relativas al estimar que induce a confusión, sobre el contenido de la reserva expone:

“La reserva no puede ser en ningún caso relativa o elástica, porque no está a disposición del legislador, y calificar de relativa una reserva es tanto como decir que, si bien las normas tendrían que ostentar rango de ley, el legislador puede permitir que ostenten otro distinto. De ningún modo puede ser así: si la remisión al reglamento es lícita, sólo puede deberse a que el sector de la disciplina normativa que va a regularse reglamentariamente no está constitucionalmente sujeto a reserva.”¹⁰⁵

Esta crítica es severa, pero muy cierta y estamos plenamente de acuerdo con ella.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 231

¹⁰⁵ *Idem*, p. 232.

Pasemos a la importante opinión del constitucionalista español Luis Villacorta Mancebo, quien de una manera gráfica resume la problemática que se presenta cuando se busca delimitar la intensidad de la reserva en cuestiones gramaticales:

“...el punto de partida de la distinción es el que hace referencia a la **pluralidad de manifestaciones literales** de la técnica de la reserva en el texto constitucional: <<sólo por ley>>, <<la ley regulará>>, <<mediante ley>> unido en ocasiones a la situación, protección y textura constitucional del precepto, o la índole de la materia, lo que permite a numerosos autores establecer la distinción entre: a) reserva absoluta y b) reserva relativa. A partir de ahí, se sostiene que corresponde al legislador la obligación de tomar una decisión más o menos estricta, o más o menos completa, según la índole o carácter de la reserva y se termina por atribuir a una y a otra distintos efectos e intensidad según el autor. De manera muy resumida se puede decir que para los autores que acogen la distinción, cuando la Constitución emplea la expresión <<sólo por ley>>... o <<la ley regulará>>, <<establecerá>>, <<determinará>>, <<limitará>>, o en fin, <<por Ley>>, la reserva se entiende **absoluta y comprensiva de la regulación con carácter exclusivo por el legislador de todo el contenido material del objeto propio de la reserva**. De este modo, se está excluyendo totalmente la remisión o habilitación reglamentaria para completar o desarrollar la Ley y se obliga a entender que el Reglamento ha de quedar constreñido a los aspectos meramente complementarios, condicionados por la propia ley y exclusivamente necesarios a los efectos de la plena efectividad y ejecución de la misma. Por el contrario, los enunciados lingüísticos: <<de acuerdo con la ley>>, con arreglo a la ley>>, <<en los términos que la ley establece>>, <<mediante ley>>, <<conforme a la ley>>, <<de conformidad con lo dispuesto por las leyes>>, <<con arreglo a la ley>> etc., hacen referencia a una regulación no exclusiva o menos intensa por el legislador, permitiendo a éste, una vez establecidos los principios esenciales o aspectos fundamentales de la disciplina -expresiones utilizadas con frecuencia por la doctrina científica italiana-, fundamentos o base normativas en una determinada materia, generar márgenes materiales más amplios para la potestad reglamentaria -reserva relativa- <<en atención al diseño constitucional de potestades normativas>>, que, sin embargo, no legitimarán en términos generales el puro acto de remisión o habilitación con efectos deslegalizadores y sin una mínima -a veces se admita la mínima <<cobertura legal>> para determinadas materias-, o

suficiente, según autores, regulación material delimitadora del ámbito y de los términos en los que la potestad reglamentaria puede actuar.”¹⁰⁶

El autor que analizamos rechaza la clasificación anterior, ya que por una parte la reserva de ley es una regla de competencia en favor del legislador, en específico, del procedimiento legislativo, y no puede estar a disposición del mismo, ya que está vinculado por el principio de constitucionalidad, por tanto, es al legislador a quien corresponde regular definitivamente los extremos constituidos del régimen jurídico sustancial de la reserva; por otro lado, es una reserva de contenido, de manera que los ámbitos reservados al legislador deben regularse por éste de forma completa, por lo que la reserva se viola no sólo cuando el legislador permite la entrada de otros poderes distintos a la regulación de la materia reservada, sino también cuando establece una normativa genérica e imprecisa que tolera una amplia discrecionalidad de la ley.

Por las cuestiones anteriores, Luis Villacorta concluye realizando una crítica feroz en contra de la citada clasificación:

“Llegados aquí, se puede afirmar que la distinción, defendida por razones prácticas y apoyada exclusivamente en la fragilidad del tenor gramatical, debe considerarse carente de fundamento constitucional y se ha de afirmar una vez más la unidad necesaria del principio de reserva de ley y el carácter absoluto de la misma en la totalidad de los supuestos u objetos constitucionales previstos. No se puede eludir la aplicación de los mandatos constitucionales bajo la apariencia de un respeto que en realidad es fraudulento. La argumentación en favor de las reservas relativas provoca situaciones objetivamente confusas, por no aludir sencillamente a su arbitrariedad y, en consecuencia, a su falta de certeza e insensibilidad con el principio de seguridad jurídica, ya que quedan sin limitar los espacios de discrecionalidad tanto de los órganos administrativos, como los de los jurisdiccionales en orden a la aplicación de la

¹⁰⁶ VILLACORTA MANCEBO, Luis, Op. Cit., pp. 36 y37.

Ley... parece olvidar esta tesis que el principio de reserva de ley es la expresión de una relación entre poderes, entre órganos constitucionales... no de una mera relación entre actos normativos, o al menos no exclusivamente.”¹⁰⁷

Ahora bien, nosotros estamos de acuerdo con la posición que se pronuncia por no aceptar la clasificación en absoluta y relativa de la reserva de ley, y por la rigidez en la interpretación de su contenido.

Por el contrario, la Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado al respecto en la materia tributaria, en reciente fecha. Estimamos que de una manera incorrecta, ya que admitió, por mayoría de votos, en la *obiter dicta* la distinción entre reserva absoluta y relativa, cuestión que motivó la confusión en la que cayó, y la errónea *ratio decidendi*, que llevo a la resolución del asunto.

La tesis aislada de nuestro Más Alto Tribunal, a la que nos referimos tiene la clave P. CXLVIII/97, y es del tenor siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este Alto Tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma

¹⁰⁷ Idem, pp. 44-46.

exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este Alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe 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 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.”

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano,

Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

Esta tesis, es errónea¹⁰⁸, puesto que nuestro tribunal acepta una concepción de la reserva de ley ya superada y que, como bien lo señala Villacorta Mancebo, conduce a confusiones; remitimos al siguiente capítulo para la crítica que hacemos de este criterio, afortunadamente aún tesis aislada.

¹⁰⁸ Resulta una cuestión curiosa que en la materia penal el principio de reserva de ley es claro y es interpretado estrictamente, la reserva de ley en materia tributaria, opera en forma similar, por no decir igual, de ahí que resulte incomprensible la posición mayoritaria del Pleno.

CAPITULO III

LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA.

III.1. Introducción. Algunas opiniones de la doctrina nacional.

III.2. Extensión de la reserva de ley tributaria.

III.2.1. La creación *ex novo* del tributo.

III.2.2. Los elementos esenciales del tributo y la época de pago (remisión).

III.2.3. Las exenciones y los beneficios tributarios.

III.2.4. Las sanciones tributarias. ¿Son cubiertas por la reserva de ley tributaria?.

III.3. La jurisprudencia del Más Alto Tribunal.

III.3.1 Recuento de algunas de las tesis más importantes suscitadas en los Tribunales Federales desde la Quinta Epoca del Semanario Judicial de la Federación.

III.3.2. El viraje doctrinal de la Suprema Corte de Justicia. Elogios y críticas.

III.4 Algunas consecuencias accesorias de la existencia del principio de reserva de ley en materia tributaria.

CAPITULO III

LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA.

"...aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas generaciones- que la más leve incertidumbre de lo que se ha de pagar."

Adam Smith.

III.1. Introducción. Algunas opiniones de la doctrina nacional.

En nuestro país, como mencionamos anteriormente, la reserva de ley constituye un principio aceptado, pero abordado desde la denominación de principio de legalidad. La doctrina y la jurisprudencia coinciden en que se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en atención a su importancia, nuevamente transcribiremos su texto:

"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 el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De lo anterior se desprende que es necesaria una ley para crear los tributos y en virtud de que el texto constitucional no distingue entre tributos federales o locales se debe concluir que para ambos es necesaria una ley para su establecimiento, creación o modificación.

El importante trabajo de Servando J. Garza "Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano" data del año de 1949 y es uno de los primeros

estudios que desarrolla algunos aspectos del Derecho Constitucional Tributario. Garza describe el principio de reserva de ley de la manera siguiente:

“4. ESFERA DE COMPETENCIA DEL PODER LEGISLATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA. RESERVA DE LEY.”

“De acuerdo con la fracción VII del artículo 73 de nuestra Constitución, en relación con la fracción IV del 31, el impuesto sólo puede crearse en una ley.

“En estos preceptos se contiene el principio de la reserva de la ley: **el impuesto es materia reservada a la ley.** Ello implica que en la ley en que se establezca un impuesto **deben encontrarse todos y cada uno de los elementos que en su conjunto integran el tributo: objeto gravado, unidad, cuota, base, etc.,...** Este principio se ha enunciado en el aforismo “*nullum tributum sine lege*”, en una paráfrasis al análogo en materia penal.

“El principio de la autoridad formal de la ley nos conduce a precisar que también la ley tributaria sólo puede ser reformada y derogada por otro acto legislativo de igual naturaleza entendido en su dual sentido formal y material.”¹⁰⁹

El autor citado estima que los fundamentos de la reserva de ley son el artículo 31, fracción IV, correlacionado con el 73, fracción VII, de la Constitución. Sin embargo, esta afirmación no es del todo correcta ya que, al poner sus ojos en las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, olvida los niveles de gobierno estadual y municipal. Además, la redacción del principio constitucional contenido en el artículo 31, fracción IV, es suficiente para sostener la existencia de la reserva de ley en los tres niveles, ya que señala “Contribuir para los gastos públicos, así de la **Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...**”, lo que amplía la cobertura de la reserva de la ley a los mencionados niveles de gobierno, por lo que si alguna constitución local omitiera este mandato

109 GARZA, Servando J., “Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano”, 1a. ed., Editorial Cultura, T.G., S.A., México, 1949, p. 17.

sería verdaderamente intrascendente, puesto que la Constitución Federal ya regula la reserva de ley.

Por su parte, Flores Zavala dice lo siguiente:

“Los impuestos se deben establecer por medio de leyes desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”¹¹⁰

Sergio Francisco de la Garza tampoco abunda sobre el tema, refiriéndose al mismo como principio de legalidad, estableciendo que el mismo se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución y considerando que un refuerzo de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso. En concreto, de la Garza destaca el carácter garantista del principio que se revisa y en su obra menciona:

“El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.”¹¹¹

Asimismo manifiesta que, en su opinión, la única excepción a este principio, en su aspecto formal, es la establecida en el artículo 131.

Por otra parte, también dentro de la doctrina mexicana don Emilio Margáin, expone:

“El principio de legalidad en materia tributaria consiste en que no puede exigirse el pago de contribución alguna que no esté establecida por el órgano o poder autorizado para crearla por la Constitución, sea federal o local; que establecida la contribución, ella precise a quién grava; qué es lo que grava; cuál es su base; quiénes o qué actos o actividades están exentas de su pago, sin discriminar entre ellas; cuál es la tasa, cuota o tarifa que determinará el monto a pagar por el contribuyente; la época de pago; forma de pago, las obligaciones, infracciones y sanciones aplicables.”¹¹²

Don Emilio Margáin, establece con precisión en el párrafo anterior los aspectos cubiertos por el principio de legalidad:

- 1) Los elementos esenciales del tributo.
- 2) Las exenciones y los beneficios fiscales.
- 3) Las sanciones.

Compartimos los dos primeros apartados, al tercero nos referiremos posteriormente.

No pasan desapercibidas para Margáin las violaciones que suceden en la práctica al principio de legalidad, por lo que acota las ideas anteriores con una crítica:

“...es frecuente observar que algunos de estos elementos, forma, contenido y alcance de la obligación tributaria aparezcan consignados en reglamentos de ejecución, sea porque el

110 FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 209.

111 DE LA GARZA, Sergio F., Op. Cit., p. 266.

112 MARGAIN MANATOU, Emilio, “El principio de legalidad en materia impositiva”, en “La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos 1917-1985”, 1a. ed., UNAM-TFF, México, 1986, p. 506-507.

Poder Ejecutivo invade un campo que no le corresponda o, lo más grave, porque hay delegación de facultades para ello de parte del Poder Legislativo.”¹¹³

Don Emilio menciona varias violaciones que se dan al principio de reserva de ley en algunas leyes tributarias, por lo que remitimos a su obra para el estudio en particular de estas violaciones.

Por su parte, el maestro Raúl Rodríguez Lobato opina:

“Este principio puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, ‘nullum tributum sine lege’. Por lo tanto, la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.”¹¹⁴

Asimismo, y por otra parte, Antonio Jiménez González, sostiene lo siguiente:

“a) Que el constituyente consagra el principio de reserva de ley formal y material en materia tributaria, dado que sólo mediante un acto de naturaleza legislativa es posible imponer cargas a título de tributo. La obligación de contribuir sólo es soportable en los términos que establezcan las leyes por lo que todos los elementos que resulten necesarios para individualizar y fijar en cada caso el monto de la deuda tributaria deberán en consecuencia estar previstos en ley.

“b) No existe duda en consecuencia que el acto tributario primario por excelencia, como lo es la previsión o creación del tributo debe provenir del legislador. De lo que no puede inferirse que quedan saciadas las exigencias de los valores sobre todo de la seguridad jurídica que consagra dicho principio de reserva de ley con el solo enunciado nominal del tributo, proclamándose escuetamente por ejemplo: “se crea el impuesto sobre la renta”, para luego permitir que sea la Administración Pública la que fije los términos, supuestos, cuantía y demás modalidades de dicho tributo.

¹¹³ *Idem*, p. 507.

¹¹⁴ *Op. Cit.*, p. 43.

“El acto creador del tributo lleva implícito, por lógica interna del mismo, la de la previsión o definición de sus elementos esenciales o estructurales, es decir, de aquellos elementos que permitan en su globalidad dar viabilidad al mismo.”¹¹⁵

Antes de proseguir, resulta conveniente insertar una reflexión sobre la importancia del estudio del Derecho Tributario en nuestro país.

Del estudio de los doctrinarios clásicos mexicanos en la materia tributaria concluimos que existe un buen concepto general del principio de legalidad, sin embargo, no ha sido desarrollado ni explotado en sus verdaderos alcances, ya que se piensa que se agota en su enunciación, o en el estudio simplista de éste, sin observar sus aristas. Hace falta estudiar más a fondo esta figura, reflexionar sobre su extensión, para comprender de mejor manera su finalidad y su utilidad.

Ciertamente, la falta de desarrollo doctrinal lleva a titubeos cuando se trata de aplicar el principio de reserva de ley en cuestiones prácticas, se llega a improvisaciones con argumentos infundados, que por desconocimiento de la reserva de ley deforman su sentido y alcance.

En efecto, si bien debe aceptarse que en nuestro país nadie pone en duda el concepto doctrinal del principio de legalidad y las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que lo han definido, también debe reconocerse que en su aplicación práctica, sobre todo al tocar los elementos cuantitativos del tributo se encuentran muchas dudas, por lo cual estudiaremos la extensión de la reserva de ley a la luz de estudios que se han sucedido en otros países, que por su desarrollo son parte de la teoría general.

¹¹⁵ Op. Cit., p. 193.

Nuestra labor será plantear problemas y proponer soluciones tomando como base la Teoría General del Derecho Tributario.

III.2. Extensión de la reserva de ley en materia tributaria.

Sentadas en el capítulo anterior las líneas que caracterizan la reserva de ley como instituto constitucional, es conveniente estudiar ahora su extensión en la materia tributaria.

La reserva de ley tributaria presenta algunos aspectos pacíficos y otros muy controvertidos. Aun cuando su existencia no es puesta a discusión, ni su cobertura respecto del acto de creación de los tributos, la problemática se presenta al delimitar la amplitud del principio, es decir, la intensidad de la reserva y dentro de ésta uno de los problemas más importantes se refiere a su relación con los elementos esenciales del tributo.

Estudiaremos en qué puntos de la materia tributaria existe reserva de ley. Por principio de cuentas, consideramos que la reserva de ley no opera en toda la materia tributaria, sino únicamente en algunos de sus aspectos y delimitar su extensión es el verdadero objetivo que persigue la polémica que ha dado origen a este trabajo.

Ahora bien, congruentemente con la opinión expresada en el capítulo anterior en la que decidimos desechar la división entre reserva de ley absoluta y relativa, tomaremos este criterio para la materia tributaria apartándonos, en consecuencia, de la posición mayoritaria del Más Alto Tribunal que, como analizaremos posteriormente, se ha pronunciado por considerar que en la materia tributaria existe una reserva de ley relativa, aceptando de esta manera la distinción de la cual diferimos.

El tributarista español Rafael Calvo Ortega plantea las dos posiciones de manera muy clara:

“La primera consiste en partir de la clásica distinción entre reserva absoluta y relativa... La segunda consiste en prescindir de la tradicional división de la reserva de ley y afirmar que cada una de las reservas de ley tiene su propia extensión, determinada por la finalidad de la reserva y por la complejidad, estructura y elementos de las materias reservadas. Así tendríamos una extensión distinta para la reserva penal, tributaria, de libertad personal, etc. En este segundo caso, en cada una de las materias reservadas, se pueden descubrir los elementos esenciales, es decir, aquellos que fundamentalmente sirven a la finalidad de la reserva de ley de que se trate. En el primer planteamiento la “materia reservada” es una zona amplia (p. ej. toda la materia tributaria), y adquiere sentido el concepto de reserva relativa. En el segundo, la “materia reservada” es solamente los elementos esenciales descubiertos a través de una interpretación teleológica y lógica de la reserva de ley. (p. ej. El hecho imponible, el parámetro, el contribuyente, etc.)”¹¹⁶

Una de las consecuencias del enfoque que se adopte es la posibilidad de que exista o no la delegación legislativa.

Ciertamente, desde el enfoque que admite la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa, la delegación legislativa es admisible y, por consecuencia, la intervención reglamentaria, todo esto sin que se determine de una manera muy clara los alcances de la disminución de la reserva. Por otra parte, desde el aspecto que no admite la referida división, al cual estimamos correcto, la reserva se extiende única y exclusivamente a determinados aspectos de la materia y no admite la intervención

¹¹⁶ CALVO ORTEGA, Rafael, “Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 80, marzo-abril, España, 1986, p. 262.

reglamentaria, por delegación o deslegalización, en estos aspectos sujetos al principio de reserva de ley.¹¹⁷

Ahora bien, no desconocemos que muchos doctrinarios se inclinan por la primera posición, que admite la división de la reserva en absoluta y relativa, que tiene como ventaja un encanto hacia la divagación doctrinal.

Nuestra posición, en cambio, es más concreta y consideramos que también más precisa, ya que tiene como ventaja la posibilidad de tener bien delimitado el ámbito reservado, además de corresponder enteramente a su acepción terminológica. Estamos convencidos que de poco sirve una “reserva relativa” que deja al alcance del legislador su extensión o a la potestad reglamentaria de la administración, o bien, en el mejor de los casos, al mayor o menor tino doctrinal o político de los tribunales. Desde este punto de vista, resulta evidente que no puede hablarse de la existencia una reserva, pues ésta inmediatamente refleja la idea de algo bien delimitado.

Ahora bien, en esta toma de decisión no estamos solos, ya que seguimos la posición de importantes constitucionalistas y tributaristas, como Ignacio de Otto y Rafael Calvo Ortega, respectivamente, este último se manifiesta de la siguiente manera:

“...a nuestro juicio puede ser más conveniente y exacto adoptar el segundo planteamiento: analizar cada una de las reservas por separado (penal, tributaria, etc.) y a través de una interpretación teleológica y lógica, determinar los elementos esenciales de la ‘materia reservada’. Sobre estos elementos esenciales no cabría delegación. Sobre los demás elementos de la materia reservada, sí.”¹¹⁸

¹¹⁷ Cfr. con CALVO ORTEGA, Rafael, Op. Cit., p. 263.

¹¹⁸ Loc. Cit.

Pasemos a analizar los aspectos de nuestra materia que quedan bajo la reserva de ley ya que, por principio de cuentas, es claro que no toda la disciplina concerniente a los tributos debe ser establecida por ley, por lo que una parte de la materia tributaria no está sometida al principio de reserva de ley, sino únicamente al de legalidad administrativa, como lo serían los aspectos de procedimiento en la recaudación o los demás deberes y facultades de la administración que se desarrollan como consecuencia del ejercicio de la función tributaria.

Para este análisis utilizaremos el método propuesto por Calvo Ortega, que consiste en analizar la reserva de ley en materia tributaria bajo los aspectos teleológico y lógico.

Iniciando por el aspecto teleológico, consideramos que la reserva de ley en la materia tributaria tiene las siguientes finalidades:

1) Opera como una garantía individual de defensa a la propiedad de los ciudadanos.

2) Persigue la certeza y, en última instancia, la seguridad jurídica.

3) Tiene como objetivo que los tributos sean consentidos por el pueblo, en ejercicio de su soberanía, a través de la participación democrática en el procedimiento legislativo de las mayorías y de las minorías, que tienen su representación en el parlamento, procedimiento caracterizado por la discusión pública de las iniciativas de ley, lo que indudablemente puede llevar a la movilización de la opinión pública, para que participe también de esta manera y puede influir en el voto de las fracciones parlamentarias.

4) Constituye un mandato para el Poder Legislativo que lo obliga a no delegar la materia y al Ejecutivo, al que obliga excluir su actividad normativa en la materia reservada.

5) La unidad o uniformidad de todos los contribuyentes, como consecuencia de la generalidad de la ley.

Con mayor o menor detalle, hemos tocado ya estos puntos en el desarrollo del capítulo anterior, por lo que una vez enunciados los principales fines de la reserva de ley en materia tributaria, pasemos al análisis lógico de la materia reservada, sin perder de vista los fines que la nutren, ya que el estudio de ambos aspectos no es divorciado, sino complementario.

Desde el punto de vista lógico, los aspectos cubiertos por la reserva de ley en materia tributaria son los relativos a:

1. La creación *ex novo* de un tributo.
2. La determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo. Por ser el tema más importante lo estudiaremos en capítulos posteriores;
3. También queda incluido el tema relativo a los beneficios fiscales y exenciones y, por último,
4. La fijación de las infracciones administrativas y de sus sanciones, consecuencia de la transgresión de las normas tributarias.
5. La época de pago del tributo.

III.2.1. La creación *ex novo* del tributo.

Siendo el tributo el concepto núcleo del Derecho Tributario, es obvio que la reserva de ley lo cubra, en todas sus categorías, ya que la detracción que ellos importan es la causa de la privación en el patrimonio de los particulares. Este punto es pacífico y en cierta manera evidente, la creación de un tributo necesariamente tiene que ser por medio del procedimiento legislativo, cualquier tributo nuevo debe estar creado por una ley.¹¹⁹

Sin embargo, “no basta que el Poder Legislativo enuncie en un ordenamiento la denominación de una determinada contribución e incluso que en la propia Ley se contengan las razones que hubieran podido llevar a establecerla.”¹²⁰ En efecto, debe afirmarse que si bien el acto de creación del tributo inicia con el enunciado nominal del mismo, para cumplir cabalmente con el principio de reserva de ley es necesario que se vaya definiendo en la ley cada uno de los elementos que lo hagan viable y aseguren que la pretensión tributaria se vea colmada.¹²¹

III.2.2. Los elementos esenciales del tributo y la época de pago (remisión).

El aspecto relativo a la cobertura de la reserva de ley respecto de los elementos esenciales del tributo, resulta ser el más mencionado, sin embargo, es también el menos estudiado en cuanto a algunos de los mismos.

En efecto, la doctrina que ya hemos citado al inicio del capítulo considera que los elementos esenciales del tributo, tanto los cualitativos, que determinan la identidad de la prestación, como son el hecho imponible y los sujetos, como los

¹¹⁹ Cfr. con ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel, “Jurisprudencia Constitucional Tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, España, 1993, p.90.

¹²⁰ GURRIA TREVIÑO, José Angel, “La Legislación Fiscal y la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, Revista del Instituto de la Judicatura Federal, Número 2, México, 1998, p. 135.

¹²¹ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p.193.

cuantitativos, que determinan la entidad de la prestación, es decir, la base imponible y el tipo de gravamen, se encuentran afectos al principio de reserva de ley en materia tributaria. La enunciación genérica de su protección constitucional es constante en los textos de Derecho Tributario nacionales como extranjeros, de hecho, también lo es en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como ejemplo tenemos las siguientes tesis:

“IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL. Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son anticonstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.”

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca. Tomo CIII, Segunda Sala, Página 1671

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", 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, objeto, base, tasa y época de pago, 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.”

Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Séptima Época, Pleno, Tesis 162, página 165.

Ahora bien, el estudio pormenorizado respecto a cada uno de los elementos es lo verdaderamente polémico y lo haremos en los capítulos siguientes por lo que remitimos al lector a los mencionados apartados. También haremos lo propio con la época de pago.

III.2.3. Las exenciones y los beneficios tributarios.

En líneas anteriores ha quedado sentado que los tributos y sus elementos esenciales deben ser establecidos por un acto legislativo, ya que así lo obliga el principio de reserva de ley, ahora resulta conveniente estudiar cómo opera este principio en relación con las exenciones y los beneficios tributarios.

Ahora bien, si el tributo tiene como esencia el pago de una prestación dineraria al Estado, en virtud de un acto legislativo, ¿es necesario que exista este mismo acto para una hipótesis que supone el no pago?. La respuesta es afirmativa y pasamos a fundamentarla.

Debemos iniciar por definir la exención. El tributarista español Pedro Manuel Herrera Molina lo hace de la siguiente forma:

“La exención constituye una técnica o, mejor, un conjunto de técnicas configuradoras del tributo que permiten modular la incidencia del gravamen, bien excluyendo supuestos especiales, bien reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del débito.

“En sentido estricto, no puede hablarse de *norma de exención*, sino de meros preceptos que delimitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo. Estas disposiciones exoneradoras no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción, que determina el nacimiento de la obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible.

“Por ese motivo, no puede hablarse con propiedad de un derecho a no pagar determinado tributo o a satisfacerlo en una cantidad inferior de la que corresponde a otros contribuyentes. Se trata simplemente de que la obligación tributaria no nace, o bien surge con un montante más reducido del que procedería si no existiese el precepto exonerador. La exención no constituye un derecho subjetivo, sino *una situación objetiva, configuradora del tributo.*”¹²²

Por su parte, Raúl Rodríguez Lobato explica lo siguiente:

“Entonces, aceptando que la existencia de la exención obedece a razones de equidad, conveniencia o política económica, puede decirse que en materia impositiva la exención consiste en que por disposición de la ley queda liberado de su obligación el sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, la exención es, esencialmente, una liberación de la obligación por disposición de la ley. En consecuencia, si con la exención se libera al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación fiscal.”¹²³

La doctrina mexicana y, en general, la doctrina internacional, coinciden en que las exenciones deben estar establecidas mediante un acto legislativo, lo que tiene su fundamento en el principio de reserva de ley.

¹²² HERRERA MOLINA, Pedro, “La exención tributaria”, 1ª. ed., Editorial Colex, Madrid, España, 1990, pp. 83 y 84.

¹²³ Op. Cit., p. 160.

En el mismo sentido opina la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se desprende del criterio que se plasma enseguida.

“EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA. El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe “las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”, reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse 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, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.”

Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Octava Epoca, tesis 136, página 140.

No cabe duda que la tesis de nuestro Más Alto Tribunal es correcta y clara, aun cuando el fundamento en el artículo 28 constitucional es algo dudoso.¹²⁴ Sin embargo, es pertinente aclarar que con el principio de reserva de ley establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución basta y sobra para llegar a la misma conclusión. Es plausible también que se ligue con el principio de equidad la existencia de la reserva de ley en materia de exenciones, pues de esta manera se

¹²⁴ Ver al respecto la crítica de Rodríguez Lobato, quien adopta la posición de que el artículo 28 constitucional no permite ninguna clase de exención (Op. Cit., p. 153).

relaciona el criterio material de equidad con el criterio formal de reserva de ley, logrando así mayor respeto a lo ordenado por el artículo constitucional ya invocado.

Sin embargo, estimamos conveniente acudir a la opinión de un experto en el estudio de las exenciones, el español Pedro Manuel Herrera Molina, quien argumenta que las exenciones y beneficios fiscales, son materia reservada a la ley, en virtud de lo siguiente:

“...la reserva de ley sólo afecta al *derecho tributario material*. Esto es, al establecimiento del tributo y a la regulación de sus *elementos esenciales*: aquellos que determinan el nacimiento y cuantía de la obligación tributaria y los sujetos vinculados por ella. La exención es una configuración objetiva del tributo que puede establecerse a través de caminos muy diversos, pero siempre afecta alguno de sus elementos esenciales (hecho imponible, bases, tipos...) cuya regulación se encuentra reservada a la ley.

“Por tanto, el principio de legalidad en materia de exenciones se fundamenta en los principios que inspiran con carácter general la reserva de ley en el ámbito tributario: **garantizar la seguridad jurídica, “asegurar el tratamiento uniforme y la igualdad de todos los ciudadanos en relación con las prestaciones impuestas”, “acentuar el contenido democrático de la intervención del Parlamento en cuanto a materia tributaria (...) y marcar como directriz substancial la actuación del criterio de solidaridad”...**

“La exención constituye una situación objetiva configuradora del tributo que permite modular la incidencia del gravamen, excluyendo supuestos especiales o reduciendo la hipótesis de la cuantía del débito tributario. Esta figura puede afectar a cualquier de los

elementos estructurales del tributo y, por tanto, por su propia naturaleza, se encuentra sometida a la reserva de ley...¹²⁵

Nos parece innecesario agregar algo a lo ya expuesto porque sigue la línea aportada por nuestro trabajo y, también, adopta el método teleológico y lógico planteado por don Rafael Calvo Ortega. Además, estos argumentos demuestran con creces que la exención y los beneficios fiscales están cubiertos por el principio de reserva de ley, atento lo cual, situaciones como las reguladas por los artículos 33, fracción I, inciso g), y 39 del Código Fiscal de la Federación pueden generar situaciones de irregularidad constitucional, o bien resultan inconstitucionales.

El primero de los numerales citados, fundamento de las resoluciones misceláneas, es del tenor siguiente:

“Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: (...) I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán: (...) g). Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.”

La situación regulada en este artículo no es directamente inconstitucional, sin embargo, el uso que se hace de la norma a través de la miscelánea fiscal cae en muchas situaciones que bien pueden tacharse de inconstitucionales.

Por otra parte, el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación es del tenor literal siguiente:

¹²⁵ HERRERA MOLINA, Pedro, Op. Cit, pp. 119, 120, 122 y 123.

“Artículo 39 El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

“II.- Dictar las medidas relacionadas 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 los 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.”

Algunas de las resoluciones de carácter general a las que aluden ambos artículos pueden ser violatorias del principio de reserva de ley, aun contando que en la fracción I del segundo caso se regulan situaciones excepcionales, puesto que regulan exenciones y beneficios fiscales, que eximen del pago a los contribuyentes que las mismas señalen, aun cuando el hecho imponible haya sido realizado, por lo que de esta manera la ley faculta a contrariar la Constitución.

Los Ministros de la Corte que integraron la Octava Epoca fueron contundentes, y limitaron las facultades contenidas en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, con base en el principio de la primacía de la ley. Los reglamentos, lato sensu, no pueden jamás derogar una disposición que prevé la ley,

excepto que la Constitución prevea lo contrario. La tesis a la que hacemos alusión es del tenor siguiente:

"FACULTADES DEL EJECUTIVO PARA DICTAR RESOLUCIONES DE CARACTER GENERAL EN MATERIA FISCAL, ALCANCE DE LAS. El artículo 39, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá dictar las medidas relacionadas 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 tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de los mismos, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Ahora bien, es inexacto que este precepto permita al Ejecutivo Federal variar las disposiciones de las leyes fiscales cuando no se relacionan con el sujeto, el objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, infracciones o sanciones de los mismos, pues el propio precepto debe interpretarse en consonancia con el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, de manera que si de acuerdo a este último precepto, la facultad reglamentaria del Presidente de la República consiste en proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, es evidente que en ningún caso está facultado para modificar o variar sus disposiciones a título de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, ni aun en el supuesto de que esas disposiciones no guarden relación con el sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, o con dichas infracciones o sanciones."

Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo IX-Marzo, Cuarta Sala, Tesis 4a. IV/92, p. 50

En principio, podría pensarse que la existencia de una exención o beneficio tributario, no será combatido por los particulares, puesto que les favorece. Sin embargo, no porque estas figuras impliquen un beneficio se deja de violar la Constitución y el principio de reserva de ley, además de que los sujetos no beneficiados por la exención, tendrán interés en impugnarla, puesto que por la vía del reglamento o norma administrativa se ha introducido una desigualdad en la

situación tributaria. Lo anterior confirma el carácter uniformador que trae implícita la reserva.

En apoyo de lo anterior, acudimos a la opinión de Calvo Ortega, quien manifiesta:

“... el establecimiento de una exención interesa a todos los sujetos que no se benefician de ella pero que pueden resultar afectados a través de un proceso de solidaridad financiera. **Más directamente, incluso, los supuestos en que las exenciones incidan sobre las situaciones de competitividad de los sujetos...**”¹²⁶

Lo cierto es que a pesar de lo notoriamente inconstitucional e injusto de algunas de estas disposiciones, resulta sumamente difícil impugnarlas ante la Suprema Corte de Justicia ya que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, en algunos casos, criterios muy estrechos y, evidentemente, muy injustos. La tesis a la que hacemos referencia es la 2ª. CXXXIX/97 fue gestada en la ponencia del Ministro Díaz Romero, derivada de asuntos que combatían un decreto por el cual se eximía del pago del Impuesto al Activo a ciertas empresas, dicho criterio está publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo VI, Diciembre de 1997, en la página 365 y a la letra dice¹²⁷:

“ACTIVO, IMPUESTO AL. IMPROCEDENCIA DEL AMPARO PROMOVIDO EN CONTRA DE DECRETOS PRESIDENCIALES QUE EXIMEN DEL PAGO DE AQUÉL, A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES. Es improcedente el amparo promovido en contra de los decretos expedidos por el presidente de la República que

¹²⁶ CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho Financiero”, Op. Cit., pp. 218 y 219.

¹²⁷ La Segunda Sala había adoptado un criterio peor, en el que en esencia se decía que aun cuando se hubiera combatido el decreto el amparo era improcedente porque la ley se había consentido, dicho criterio era ya jurisprudencia, sin embargo, se rectificó y se adoptó el criterio de esta tesis. La tesis que se cita es la jurisprudencia 2ª/J.39/96, cuyo rubro es “ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. AMPARO IMPROCEDENTE CONTRA EL DECRETO DEL 31 DE OCTUBRE DE 1995 QUE EXIME DEL PAGO

eximen totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante un ejercicio fiscal, a determinados contribuyentes. Lo anterior deriva de la imposibilidad jurídica de materializar, en tal hipótesis, los efectos restitutorios que son propios del amparo, los que si bien se traducirían, fundamentalmente, en dejar insubsistente para el quejoso el decreto respectivo, con ello no lograría la liberación del pago del tributo, porque esta obligación no proviene del decreto, sino de la Ley del Impuesto al Activo, que queda intocada; y tampoco podría, válidamente, disfrutar de la exención que establece el mencionado ordenamiento del Ejecutivo, porque si el mismo quejoso sostiene que es inconstitucional, por instituir la exención, es ilógico pretender que tenga efectos en su beneficio, además de que la protección constitucional tampoco podría tener el efecto general de derogar el precepto en comento de dicho ordenamiento administrativo; por tanto, se actualiza la causa de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73, en relación con el artículo 80, este último interpretado en sentido contrario, ambos de la Ley de Amparo.”

Amparo en revisión 1918/97. Zapatería la Rúa, S.A. de C.V. 31 de octubre de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El argumento de la Segunda Sala de la Corte es terrible, pues quiere dar una salida en virtud de una aplicación rigurosa de la técnica del juicio de amparo, al estimar que la sentencia de amparo ¡no puede tener efectos restitutorios, tratándose de una exención!, ya que “es ilógico pretender que tenga efectos en su beneficio”. El argumento es escalofriante, además de que olvida que en el caso en que se combatió por inconstitucional el artículo 6° de la Ley del Impuesto al Activo, porque éste regulaba una exención en favor de algunas empresas que componen el sistema financiero, se entró al fondo como debe de ser y sobra decir que el artículo no fue combatido por ninguna institución financiera, sino precisamente de los que no gozaban de la inconstitucional exención.

DE AQUEL A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, SI SE CONSINTIO LA LEY.”

La tesis de mérito dice lo siguiente:

“ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCION A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 6o., fracción I de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto al activo, el cual podrán acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda argüirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la Ley, pues tal circunstancia, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquél, no puedan hacer la determinación relativa. Tampoco puede admitirse como justificación de la exención que estén sujetas a un estricto control financiero, pues además de que ello no puede llevar a considerar innecesario el control que como "objetivo fiscal no contributivo", persigue el impuesto al activo, bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes no sólo están sujetos a control fiscal y a diversos tipos de control administrativo, de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el legislador siempre está en posibilidad de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a las empresas que integran el sector financiero, de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que obliga concluir que la exención de mérito introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual a iguales, lo que resulta violatorio del artículo 31,

fracción IV de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, Marzo de 1996, Pleno, Tesis P./J. 10/96, Página 38.

Vamos a fundar la opinión por la cual consideramos escalofriante el criterio de la Segunda Sala.

1. El interés jurídico para combatir una exención, se presenta cuando se es causante del impuesto y, obviamente, cuando no se está incluido en la exención. El perjuicio lo causa la exención cuando se considera que la misma es inícuo e incide, obviamente en el patrimonio de quien no está exento.
2. Por otra parte, el criterio de la Segunda Sala es impreciso, al considerar improcedente el juicio de amparo por estimar que el efecto de éste sería incluir al quejoso en la exención, lo cual a todas luces es incorrecto y denota ignorancia en el conocimiento de la Teoría General del Tributo.

Antes de proseguir, es también conveniente enunciar, que la Sala contradice el siguiente criterio de la anterior Tercera Sala, el que consideramos correcto:

“EXENCION DE IMPUESTOS. SU EXAMEN CONSTITUCIONAL CONSTITUYE UNA CUESTION DE FONDO Y NO DE PROCEDENCIA DEL AMPARO. El examen de la constitucionalidad de una exención de impuestos contenida en una ley tributaria, es por su propia naturaleza materia del fondo de la cuestión controvertida y no de la procedencia del juicio de garantías.”

Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VII-Junio, Tercera Sala, Tesis 3a./J. 32/91, Página 104.

Retomando el hilo de la explicación, debemos referirnos a las razones que motivan a los ciudadanos a combatir la constitucionalidad de un tributo. Es evidente, que el resultado esperado de la sentencia de amparo es no pagar el tributo, sea que lo esté combatiendo porque grava inconstitucionalmente su patrimonio o porque exenta, de igual manera, a otros que están en similar situación a la suya, por lo que, de esta manera, el sistema tributario lo pone en una situación de desigualdad.

Debemos recordar que cada tributo es un sistema complejo, y la ley regula sus elementos esenciales, así como cuestiones de administración del mismo. Contrariamente a lo sostenido por alguna parte de la doctrina, la exención no es ajena al tributo o contraria al mismo, no es una hipótesis de ausencia de pago que constituya un derecho subjetivo sino una hipótesis de modulación del tributo.

En efecto, como hemos referido, la doctrina más autorizada considera a la exención una técnica configuradora del tributo que modula la incidencia del gravamen, bien excluyendo supuestos especiales o reduciendo la cuantía del débito, actuando como una acotación a los elementos esenciales del tributo, pero no es una norma ajena a la sujeción, no es un derecho subjetivo, sino una situación objetiva que configura al tributo.

Desde este punto de vista, cuando se ataca de inconstitucional una exención se está atacando al tributo mismo y, por lo tanto, de concederse el amparo el efecto de éste no es que se incluya en la exención a la parte quejosa, sino que se deje de aplicar el tributo, porque es éste, visto como sistema, el que está causando el perjuicio y el que resulta inconstitucional, por lo tanto, la forma de restituir al quejoso en el uso y goce de la garantía violada es dejando de aplicar el tributo en lo presente y en lo futuro, es decir, el efecto de cualquier amparo contra normas de carácter general que determina la siguiente jurisprudencia:

“AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA. El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley sólo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado son los de protegerlo no sólo contra actos de aplicación que también haya impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, sólo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que sólo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al

petionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo X, Noviembre de 1999, Pleno, Tesis P./J. 112/99, página 19.

Así, la Corte no actúa como legisladora creando una nueva exención, como sostienen algunos, sino que, como en cualquier amparo contra leyes tributarias, el efecto es la no aplicación de la ley, esto se comprende si se tiene un buen manejo de la teoría general tributaria.

Resulta extraño el cambio de criterio de la Suprema Corte de Justicia, puesto que en uno de los precedentes que formaron la tesis del Impuesto al Activo a la que hemos hecho referencia, el Pleno de la Suprema Corte había sostenido el criterio contrario, como se puede observar en la siguiente transcripción:

“Consecuentemente, este Tribunal Pleno se aparta del criterio que con anterioridad se había establecido en la tesis jurisprudencial 1/1991, reproducida en párrafo precedente para, en su lugar, sostener que la exención (sic) del impuesto al activo establecida en el artículo 6º, fracción I, de la ley reclamada, para las empresas que componen el sistema financiero quebranta el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que no existe razón alguna que justifique la misma y, por tanto, con ella se da un trato desigual a iguales.

“Conviene añadir que cuando se plantea la inequidad de un tributo por introducir una exención (sic) injustificada, si ello prospera, **afecta a la totalidad del sistema propio del tributo puesto que independientemente de lo que establezcan los restantes preceptos de la ley reclamada no podría superarse la inequidad producida respecto de todos los contribuyentes.** Asimismo debe destacarse que la anterior consideración demuestra que

todo contribuyente puede, al pretender la inequidad del tributo, impugnar una disposición que al establecer una exención (sic) a favor de otros contribuyentes se traduce en la **inconstitucionalidad general de la ley**. La inequidad supone necesariamente trato igual a desiguales o desigual a iguales lo que sólo puede examinarse relacionando los preceptos que a unos les dan un trato y aquellos que conceden trato diferente a los otros. **Aceptar la postura de la autoridad recurrente impediría examinar la constitucionalidad de las disposiciones que establecen beneficios a favor de algún tipo de contribuyentes pues éstos, por ese motivo no tendrían interés jurídico en reclamarlos y los restantes tampoco pues serían ajenos a ellos, lo cual resulta inaceptable** puesto que al introducir un trato diferente a contribuyentes iguales, en realidad no les serían ajenos pues se afectaría una situación de todos los contribuyentes protegida por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución al señalar, en este aspecto, que las contribuciones deben ser equitativas.

"OCTAVO.- En atención a todo lo anteriormente expuesto y al resultar inequitativo el sistema legal relativo al impuesto al activo de las empresas por exentar del pago a las empresas que integran el sistema financiero, en la fracción I del artículo 6º de la ley relativa, este Tribunal Pleno considera que debe otorgarse el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa en torno a la **Ley del Impuesto al Activo reclamada**, omitiéndose, por tanto, el estudio de los demás conceptos de violación hechos valer en contra de otros artículos específicos de tal ley, por resultar ya ello innecesario, en virtud de que su análisis en nada variaría el resultado del presente fallo."¹²⁸

Pensamos que la Segunda Sala no ponderó lo anterior al adoptar su actual criterio.

Ahora bien, en su descargo se puede alegar que la Sala consideró que en virtud de que la exención estaba dada por una norma reglamentaria, no era procedente el amparo. Sin embargo, si ésta hubiere sido la razón también sería incorrecta, puesto que la norma reglamentaria modifica las hipótesis de la ley y, por

¹²⁸ Fragmento de la sentencia recaída al amparo en revisión 749/91, fallado el 22 de febrero de 1996, promovido por Compañía Harinera de la Laguna, S.A. de C.V., aprobada por mayoría de 8 votos, siendo ponente Sergio Salvador Aguirre Anguiano, formularon voto particular el señor Ministro Juan Díaz Romero y

lo tanto, altera el sistema tributario, cometiéndose una doble violación a la Constitución, la primera al principio de reserva de ley y la segunda, dependiendo del análisis que se haga del sistema, al principio de equidad tributaria y las dos son lo suficientemente graves como para motivar la concesión del amparo.

III.2.4. Las infracciones y sanciones tributarias. ¿Son cubiertas por la reserva de ley tributaria?.

Ahora, procederemos a estudiar lo relativo a las sanciones, que se prevén en materia tributaria, para ello tendremos que analizar su naturaleza.

En efecto, resulta necesario plantear que la regulación de las sanciones administrativas por infracción de los deberes tributarios, así como su establecimiento, se encuentra en el derecho positivo dentro de las legislaciones tributarias y no dentro de las penales. Así, por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación dentro de su Título IV, relativo a las infracciones y delitos fiscales, prevé en su Capítulo I, lo relativo a las infracciones que existen en materia tributaria y regula como sanciones únicamente multas, sanciones a las cuales se les intenta atribuir el carácter de administrativas, sin embargo, su naturaleza es definitivamente penal y, por lo tanto, rigen para ella los criterios de aplicación de las normas penales.

El análisis que realizamos atiende su naturaleza jurídica, sin tomar en cuenta los aspectos de procedimiento, ya que desde este último punto de vista, puede sostenerse que las multas son de naturaleza administrativa, por ser este tipo de autoridades quienes se encargan de aplicarlas y recaudarlas, lo cual nos podría llevar a sostener que las multas que se imponen dentro de los procedimientos judiciales a

la señora Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero, pp. 95 a 97.

las partes por no guardar la debida conducta dentro del proceso tienen la naturaleza de judiciales.

Lo anterior puede aceptarse únicamente para aspectos de procedimiento, pero no para analizar la naturaleza jurídica de una figura, que es el aspecto al cual nos estamos refiriendo.

Ciertamente, desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, apunta el penalista mexicano Raúl González-Salas Campos:

“Las infracciones fiscales constituyen lisa y llanamente una especie de las infracciones al ordenamiento jurídico, cuya naturaleza es sustancialmente idéntica a las infracciones sancionadas por el Código Penal y por las Leyes penales especiales, esto hace patente que las infracciones fiscales tengan **un indiscutible carácter penal.**”¹²⁹

Pues bien, tomando en cuenta lo anterior, el principio que debe de regir sobre las infracciones tributarias es el de reserva de ley, que en materia penal conocido por el aforismo de *nullum poena sine lege*, y que nuestra Constitución Federal regula en su artículo 14, y no el de la reserva de ley en materia tributaria, regulado en el artículo 31, fracción IV. En refuerzo de lo anterior, transcribimos la opinión de Fernando Pérez Royo:

“La materia de infracciones y sanciones sale, pues de la órbita tributaria y encuentra su marco adecuado en la penal. Como es sabido, también en este campo existe una reserva de ley. A mi modo de ver, es en el ámbito propio de este principio y no en el de legalidad tributaria donde debe quedar encajada la tipificación de las infracciones y sanciones fiscales”¹³⁰.

¹²⁹ GONZALEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, “Los delitos fiscales”, 1a., ed., Pérez Nieto Editores, México, 1995, p. 3. Las negritas son nuestras.

¹³⁰ PEREZ ROYO, Fernando, “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, Op. Cit., p. 237.

En conclusión, sostenemos que las “infracciones tributarias”, están sujetas también al principio de reserva de ley, pero no en el campo tributario, sino en el penal.

En efecto, el artículo 14 constitucional consagra el principio de reserva de ley en la materia penal y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho lo siguiente:

“PENAS INDETERMINADAS, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS. El artículo 14 de la Constitución Federal, estatuye, en sus párrafos segundo y tercero, que 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 que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata. Los principios consignados en los párrafos que anteceden, no son sino el reconocimiento de cánones fundamentales formulados con respecto a la ley penal y a fin de garantizar la libertad de los individuos, y conforme a aquellos, no puede considerarse delictuoso un hecho sino por expresa declaración de la ley; por tanto, no puede aplicarse pena alguna que no se halle determinada en la ley y nadie puede ser sometido a una pena sino en virtud de un juicio legítimo. Analizando los sistemas concernientes a la duración de las penas, dice Florián, que la ley puede presentar tres aspectos: a).- puede estar determinada absolutamente, esto es, la ley fija la especie y la medida de la pena, de manera que el juez no tiene otra tarea que su mera aplicación al caso concreto; b).- puede estar determinada relativamente esto es, la ley fija la naturaleza de la pena y establece el máximo y el mínimo de ella, y el juez tiene facultad de fijar la medida entre diversas penas indicadas por la ley y aplicar algunas medidas que son consecuencias penales; c).- por último, la ley puede estar absolutamente indeterminada, es decir, declara punible una acción, pero deja al juez la facultad de determinar y aplicar la pena, de la cual no indica ni la especie, ni menos aún la cantidad. Es fácil observar que el primero y tercer métodos deben excluirse; el primero sustituye al legislador al juez y hace a éste, instrumento ciego y material de aquél; el tercero, sustituye al juez al legislador y abre la

puerta a la arbitrariedad, infringiendo el sagrado principio, baluarte de la libertad, "nullum crimen sine lege", "nulla poena sine lege" por lo que, establecido que el artículo 14 de la Constitución proclama los principios que el tratadista invocado reputa que se destruyen o desconocen con las penas de duración indeterminada, cabe concluir que las sanciones de esa especie son contrarias a la Constitución Federal y debe concederse el amparo que contra las mismas se solicite, para el efecto de que la autoridad responsable dicte nueva sentencia, imponiendo al reo la penalidad que corresponda, dentro de los límites señalados por los preceptos legales referentes al delito por el que el mismo fue acusado."

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Primera Sala, Tomo: XXXVIII, página 2434

Así lo ha reiterado, recientemente, la Segunda Sala del Más Alto Tribunal, en la jurisprudencia siguiente:

"MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, **debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales** y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apegan a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna."

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo VII, Marzo de 1998, Segunda Sala, Tesis 2a./J. 8/98, página 333.

Para finalizar este apartado, aun cuando no es parte del tema de la tesis, no podemos resistirnos a transcribir el agudo comentario de Salas-Campos, respecto de la criminalización de las sanciones tributarias:

“...la criminalización de las infracciones tributarias puede responder a dos planteamientos diferentes:

“a. Puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de lo que cabe justo, merecedor del respeto de todos, y que, por lo tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o bien;

“b. Puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y por consiguiente es preciso desencadenar el terror fiscal con persecución penal, para que la gente satisfaga los tributos. Esta justificación de la sanción del incumplimiento tributario es una posición meramente utilitaria de los fines de la pena, para encubrir en definitiva el fracaso del propio sistema fiscal.”¹³¹

¿A cuál de estos, planteamientos responderá nuestro sistema tributario?.

III.3. La jurisprudencia del Más Alto Tribunal.

Una vez estudiada la primera parte de la extensión de la reserva de ley tributaria y faltando por estudiar el tema más importante, relativo a los elementos del tributo, consideramos conveniente estudiar en este apartado los criterios sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Pleno y en Salas, respecto del principio de legalidad y, recientemente, del principio de reserva de ley.

III.3.1 Recuento de algunas de las tesis más importantes suscitadas en los Tribunales Federales desde la Quinta Epoca del Semanario Judicial de la Federación.

Sin pretender agotar el estudio jurisprudencial del principio de legalidad y de reserva de ley¹³², es nuestra intención estudiar algunas de las tesis más importantes elaboradas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

¹³¹ Op. Cit., p. 5.

¹³² En este apartado hablaremos del principio de legalidad porque, como ya manifestamos, el más alto Tribunal tiene toda una tradición de llamar al principio en estudio como “principio de legalidad”, aunque

Iniciaremos con una tesis curiosa, singular, que nos hace notar que el estudio jurisprudencial de la existencia de la reserva de ley no es tan novedoso como pudiera pensarse y aun cuando no ha sido desarrollado con rigurosidad dogmática, algunas sentencias como la que transcribimos a continuación nos permite observar que los Ministros de la Corte en la Quinta Epoca, en Pleno, con un singular instinto jurídico habían observado la existencia de la reserva de ley, la tesis que citamos, al rubro indica:

“IMPUESTOS MUNICIPALES. Los decretados por los Ayuntamientos y no por las Legislaturas, a quienes está reservada la facultad de legislar, no tienen el carácter de leyes y hacerlos efectivos, importa una violación constitucional”.

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo II, Pleno, p. 161.

Existe una jurisprudencia similar que reitera el criterio anterior:

“CONTRIBUCIONES, COBRO DE.- El cobro de contribuciones basadas en acuerdos administrativos que no tienen el carácter de leyes, y menos de leyes expedidas por la Legislatura competente, constituye una violación de garantías.”

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, tomo XV, p. 1669

También damos noticia de un primer pronunciamiento de la Segunda Sala donde se comienza a esbozar, con bastante claridad, el alcance del principio de legalidad y su relación con los elementos del tributo, dicha tesis a la letra dice:

“CONTRIBUCIONES. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, es preciso **no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de**

como estudiaremos, hoy se empieza a adoptar el término de la reserva de ley.

computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual, la tributación tendría un carácter arbitrario.”

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Segunda Sala, Tomo XL, página 3452.

Posteriormente en septiembre de 1944, existe un pronunciamiento de la Segunda Sala de la Suprema Corte en materia del Impuesto sobre la Renta, que indica:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PROFESIONISTAS. Basta la simple lectura de los artículos 26 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y uno, y 104 de su Reglamento, para concluir, sin mayor esfuerzo de reflexión, que existe en el caso del Impuesto sobre la Renta, en Cédula Quinta, una clara violación del principio de legalidad, cuyos rasgos esenciales se han esbozado antes, y que debe animar, conforme a las expresas prescripciones de nuestra Constitución Federal, todo impuesto que se cobre a los mexicanos. En efecto, no señala la Ley de la materia, en forma precisa, cierta e indubitable, cómo debiera hacerlo, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria que queda a cargo de las causantes en Cédula Quinta, sino que se concreta a establecer bases generalísimas para la clasificación de éstos y la fijación de las cuotas que les corresponden, quedando completamente al arbitrio de las autoridades fiscales - Junta Calificadora del Distrito Federal y Oficinas Receptoras en los Estados y Territorios-, según su jurisdicción, la determinación de la categoría de los mismos y el monto concreto de dichas cuotas. Por otra parte, las bases que establece el Reglamento en su artículo 104, son de tal manera vagas e imprecisas que, en vez de servir de criterio objetivo, seguro y cierto, a las autoridades exactoras para realizar su labor de clasificación por categorías y de fijación del monto del impuesto, deja prácticamente a su arbitrio soberano tales circunstancias, pues es un hecho notorio que ni el volumen de los negocios, ni el prestigio profesional o artístico de un profesionista, son índices ciertos de ingresos más cuantiosos, siendo, además, factores cuya estimación en mucho depende de la apreciación subjetiva, de quien la hace. Todo esto significa, si se tiene en cuenta la extraordinaria amplitud de las

bases contenidas en la ley y la gran diferencia que existe entre las cuotas que establece - particularmente de las categorías superiores-, que la costeabilidad o incosteabilidad del ejercicio de una profesión queda en manos de las autoridades exactoras. Y si a esto se agrega que esa clasificación que arbitrariamente pueden hacer dichas autoridades, sobre la base de datos imprecisos, no podrá ser variada en un periodo de dos años, plazo en el que evidentemente tienen que cambiar los ingresos de un profesionista, deberá concluirse de modo necesario, que todo el sistema de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento adolece del vicio de inseguridad que debe presidir el sistema de toda ley impositiva, y que, por tanto, dichos ordenamientos, son inconstitucionales.”

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo LXXXI, Segunda Sala, página 5753.

La Segunda Sala de la Suprema Corte, el 12 de agosto de 1946¹³³, falló el que en nuestra opinión es uno de los más importantes de los precedentes antiguos, ya que tiene la virtud de sistematizar y explicar de una manera detallada el contenido y alcances del principio de legalidad, del sumario del asunto se formó la tesis siguiente:

“AFORO Y EXPORTACION DEL CACAHUATE, IMPUESTO SOBRE EL. (INCONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO DE 4 DE AGOSTO DE 1938 Y DE LOS DECRETOS REFORMATARIOS DE LAS FRACCIONES 28-14 Y 28-10 DE LA TARIFA DEL IMPUESTO DE EXPORTACION). El decreto de 4 de agosto de 1938, creador del Impuesto Sobre Aforo, peca de vaguedad y de imprecisión, al decir en su artículo 1o., que establece un impuesto de 12% sobre el valor de aforo de los productos que se exportan, cuando los precios de los mismos, en moneda nacional, sean mayores al promedio de precios del mes de febrero del año de mil novecientos treinta y ocho; y en el segundo, que la determinación de los productos sujetos al pago del impuesto, la hará un comité integrado por representantes de las Secretarías de Hacienda, de la Economía Nacional y de la de Agricultura y Fomento, por el Presidente de la

¹³³ Algo verdaderamente singular es que esta tesis se originó en un amparo penal en revisión, de hecho, si se lee con atención, excluye de responsabilidad a la parte quejosa en virtud de la inexistencia del impuesto.

Comisión de Aranceles de la Primera de dichas Secretarías, por uno del Banco de México, y por otro del Banco Nacional de Comercio Exterior, Comité que, de acuerdo con el artículo 3o. del propio decreto, señalará el valor de los productos sujetos a la tributación de que se trata, siendo indudables la imprecisión y vaguedad de estas disposiciones, porque no fijan la forma, el contenido, ni el alcance de la obligación tributaria que queda a cargo de quienes explotan los productos no determinados por la Ley creadora, lo que significa que no es ésta la que cuantifica el impuesto sobre las bases de equidad y proporcionalidad, ni la que señala la materia o el sujeto del impuesto, sino un Comité carente de facultades para el afecto. Resulta así una clara violación al artículo 31, fracción IV, en relación con el 73, fracción VII, de la Constitución Federal. El principio de legalidad se encuentra establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de manera proporcional y equitativa que dispongan "LAS LEYES", y está además minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva, y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino 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 del Estado, y a la autoridad no quede 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 general del principio de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado

puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad de la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificársele. Y por lo que hace a los decretos reformativos de las fracciones 28-14 y 2810 de la Tarifa del Impuesto de Exportación, su inconstitucionalidad es clara, si se tiene en cuenta que fueron expedidos por el C. Presidente de la República, sin facultades para ello. Es el Poder Legislativo el capacitado, con arreglo al artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, de manera que el Ejecutivo Federal, sólo por virtud de autorización expresa del Legislativo, puede ejercitar la facultad impositiva, dentro de los límites que éste fija, al otorgar las facultades necesarias, las cuales por ser extraordinarias, se entienden siempre limitadas, como antes se dijo. En la especie, el señor Presidente de la República hizo uso de la autorización que le fue concedida por el Congreso de la Unión, para legislar en los distintos ramos de la administración pública, en el artículo 5o. del decreto de primero de junio de mil novecientos cuarenta y dos que aprobó la suspensión de garantías individuales; pero esa autorización no es ilimitada, puesto que el legislador por el artículo 4o. del propio decreto, al expedir las leyes que estimara necesarias, y así quedó obligado el Ejecutivo a legislar solamente para el efecto de proveer "a la eficaz defensa del Territorio Nacional, de su soberanía y dignidad, y al mantenimiento de nuestras instituciones fundamentales". No le concedió, pues, facultad alguna para crear impuestos, y por ello, los decretos que expidió gravando la exportación de cacahuate, tienen que ser inconstitucionales.- Las consideraciones que anteceden llevan a la conclusión de que no pueden considerarse existentes legalmente los impuestos de aforo y sobre exportación de cacahuate; y no teniendo existencia legal ni habiendo ningún otro impuesto que gravara la exportación del producto de que se trata, en la fecha en que se asegura que los quejosos exportaron un carro de cacahuate, no puede existir el delito de contrabando que les fue imputado. **Por otra parte: A).- Todo impuesto debe ser cierto, es decir, claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes, cumplan más pronta y eficazmente sus deberes; B).- El impuesto debe ser justo, es decir equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la Nación, para que no sea gravamen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser lo**

bastante para satisfacer los egresos de la Nación; y C).- Debe ser cómodo, para que el causante tenga facilidades de cubrirlo, sin más mermas en su patrimonio; y D).- Debe ser económico, para que el Fisco no invierta en la recaudación, el importe del mismo impuesto, o sea, aumentando éste indebidamente, por incluir los gastos onerosos de la recaudación. La Ley impositiva que reclaman los quejosos, es evidente que contraría no sólo estos principios que deben regir toda la materia tributaria, lo que no sería óbice para negar a los recurrentes la protección de la Justicia Federal, pues la concurrencia de defectos de técnica en las leyes, no las hacen por sí mismas inconstitucionales, pero en cambio, sí se impone otorgar el amparo, porque además de las graves imperfecciones técnicas de las leyes, su inconstitucionalidad es evidente.”

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo LXXXIX, Segunda Sala, página 1546.

En 1950, la Segunda Sala de la Suprema Corte ratificó nuevamente el contenido de esta tesis, en el asunto siguiente:

“IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL. Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente en que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, sean consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no queden al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son anticonstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.”

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo CIII, Segunda Sala, Página 1671.

En nuestra investigación no encontramos tesis de contenido similar en la Sexta Epoca. En la Séptima Epoca el criterio de las tesis anteriores fue reiterado, entre otras, con la tesis cuyo rubro es: **“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.”**¹³⁴

En 1976, se daría origen a la siguiente jurisprudencia que en forma autónoma consagra que los elementos esenciales de los impuestos deben estar en la ley y enumera algunos de ellos:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, 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, objeto, base, tasa y época de pago, 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.”

Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Séptima Epoca, Pleno, Tesis 162, página 165.

¹³⁴ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Tomo 91-96, Primera Parte, Pleno, página 173.

Esta jurisprudencia, es frecuentemente aplicada en la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por otro lado, el análisis de las tesis revela algunos aspectos interesantes, como lo es el caso de que el impuesto sea previsto en la Ley de Ingresos, como nos revela el siguiente criterio:

“LEYES DE INGRESOS. PUEDEN ESTABLECER IMPUESTOS CON TODOS SUS ELEMENTOS. Aunque efectivamente la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia ha declarado que las leyes de ingresos son sólo un catálogo, **ello no implica prohibición para que en la misma ley de ingresos se establezca el impuesto con todos sus elementos. Así, se puede prevenir en las mencionadas leyes quienes son los causantes, la cuota, el hecho impositivo y otros elementos que sean necesarios para que quede determinado el impuesto.”**

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 64, Primera Parte, Pleno, página 72.

La Suprema Corte también ha decidido que si dentro de la ley se contienen remisiones hacia otra ley, aun de carácter local, tampoco se viola el principio de legalidad, así tenemos lo siguiente:

“AGUAS NACIONALES. EL ARTICULO 227, FRACCION II, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL REMITIR A UNA LEY LOCAL PARA LA DETERMINACION DE LA CUOTA POR SU USO O APROVECHAMIENTO. Es inexacto que el artículo 227, fracción II, de la Ley Federal de Derechos sea inconstitucional porque establezca que el derecho por uso o aprovechamiento de aguas nacionales se pague conforme a las cuotas vigentes en el Distrito Federal cuando sean extraídas dentro de los límites de la cuenca o valle de México, pues si bien es verdad que de acuerdo con el principio de legalidad en materia tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los elementos del tributo deben estar previstos en la ley para

que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica en cuanto a su pago, también lo es que no existe ningún impedimento constitucional para que el legislador fije la cuota o tarifa de un gravamen remitiendo a las que se establezcan en otra ley, porque al hacerlo así adopta o integra esos elementos, sin que por ello se demerite la certeza y seguridad de los mismos, que es el fin perseguido por el citado principio.”

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Tomo 205-216, Primera Parte, Pleno, página 18.

Esta tesis ha sido reiterada posteriormente, como por ejemplo en la tesis que por rubro lleva, **“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LOS ARTICULOS 2o., FRACCIONES II Y III, 3o. Y 7o. FRACCION II, DE LA LEY, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR EFECTUAR REMISIONES A OTRAS LEYES”**¹³⁵. Evidentemente lo anterior no libera el aspecto de la constitucionalidad en cuanto a proporcionalidad y equidad, que deberá ser analizado en su caso.

Por otro lado, durante la Octava Epoca los Ministros hacían verdaderos malabarismos para sostener la constitucionalidad del impuesto seguramente más reclamado en la historia de nuestro país: el impuesto al activo, como lo denotan los siguientes rubros: **“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CARTA MAGNA, POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO COINCIDA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SEÑALAMIENTO DE LO QUE CADA UNO DE ESOS ORDENAMIENTOS CONCIBE COMO ACTIVOS Y PASIVOS.”**¹³⁶ y la tesis **“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RELATIVA NO**

¹³⁵ Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VI, Primera Parte, Pleno, Tesis P./J. 21/90, página 69.

¹³⁶ Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VII-Marzo, Pleno, Tesis P./J. 14/91, página 38.

VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR INDEFINICION DEL CONCEPTO "MONTO ORIGINAL DE LA INVERSION" POR LO QUE SE REFIERE A TERRENOS, PUES AL RESPECTO ES APLICABLE LA DEFINICION CONTENIDA EN EL ARTICULO 41 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA¹³⁷, donde, por un lado, no importa la falta de coincidencia en algunos aspectos de ambas leyes y, por el otro, ante la omisión se acude a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Otras de las tesis interesantes referentes al principio de legalidad son las relacionadas con el índice nacional de precios al consumidor, donde se ha cambiado el criterio en diversas ocasiones, durante la Octava Epoca y la Novena Epoca.

La primera tesis es de un criterio poco claro, oscuro e inmotivado por dogmático y absurdo al apartarse totalmente del tema del principio de legalidad y centrarse en si el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática fija o no los precios a productos y servicios, su texto es el siguiente:

"INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 BIS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1989), NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL DISPONER QUE DEBERAN COTIZARSE PRECIOS DE PRODUCTOS CONFORME AL CATALOGO DE ACTIVIDADES ECONOMICAS ELABORADO POR EL INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA, GEOGRAFIA E INFORMATICA. El índice nacional de precios al consumidor a que se refiere el artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación y que calcula el Banco de México, deberá sujetarse a las reglas que el propio precepto establece entre las que, en su fracción II, dispone que deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos dos mil productos y servicios específicos agrupados en doscientos cincuenta conceptos de

¹³⁷ Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VII-Marzo, Pleno, Tesis P./J. 10/91, página 24.

consumo, los cuales abarcarán, al menos, treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática. Esta disposición sólo prevé que los precios de los productos que deberán cotizarse, de las diversas ramas que señala, se tomarán del catálogo que emite el citado instituto, pero jamás que tales precios, productos y servicios los elabore el instituto supracitado.”

Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VIII-Diciembre, Pleno, Tesis P./J. 53/91, página 29.

Los Ministros de la Novena Epoca, con mejor criterio que los de la integración anterior, declararon inconstitucional el artículo que regula el índice nacional de precios al consumidor :

“INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE). El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el

legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, Octubre de 1995, Pleno, Tesis P./J. 27/95, página 52.

El criterio anterior, que es el que consideramos correcto, puesto que en su parte final capta la esencia del principio de reserva de ley y de su aplicación en la materia tributaria, ha sido superado en virtud del siguiente criterio jurisprudencial aprobado recientemente por la Suprema Corte que no toma en cuenta que el principio de reserva de ley es una limitación a que los tributos solamente se pueden fijar mediante el procedimiento legislativo y que este mandato constitucional es una cuestión de reserva al procedimiento legislativo y no una cuestión de publicidad en el Diario Oficial de la Federación. La tesis a la que hacemos referencia indica:

“ACTIVO. LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR PRECISAR, PARA EL CÁLCULO DEL MISMO, DE LA APLICACIÓN DEL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR, YA QUE SU CONOCIMIENTO SE ENCUENTRA AL ALCANCE DE LOS CONTRIBUYENTES. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2o. y 3o. de la Ley del Impuesto al Activo, para determinar el monto del tributo, debe aplicarse al valor del activo en el ejercicio la tasa del 1.8% y respecto del valor de algunos bienes que conforman el activo debe tomarse en cuenta el factor de actualización a que se refiere la fracción II del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se determina con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor, lo que no da lugar a considerar que ese procedimiento sea confuso o incierto respecto de la base del impuesto y que viole el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En principio, porque el mencionado índice constituye un indicador que refleja las variaciones en el valor de la moneda y su determinación se encomienda al Banco de México, que realiza una función técnica con el propósito de contar con un mecanismo que permita conocer la magnitud de los cambios económicos derivados del proceso inflacionario. En esas condiciones, al

remitir la ley al índice citado para determinar el factor de actualización, no se da lugar a la incertidumbre respecto del monto de la base del tributo, puesto que no se deja en manos de la autoridad exactora su cálculo, ni su establecimiento tiene como única finalidad la de fijar el monto de los impuestos. Además, el comentado factor de actualización, se encuentra al alcance de los contribuyentes, ya que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, debe ser calculado mensualmente por el Banco de México y publicado en el Diario Oficial de la Federación, lo que permite su conocimiento por el contribuyente y su consecuente aplicación."

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo X, Noviembre de 1999, Pleno, Tesis P./J. 118/99, página 16

Otra de las tesis interesantes que se han generado bajo la nueva integración de la Corte, es la siguiente:

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones

relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, Febrero de 1996, Pleno, Tesis P. XI/96, página 169.

La tesis anterior es muy interesante ya que la ley, ciertamente, no tiene la obligación de definir lo obvio, pero tampoco puede generar confusiones, hay cuestiones que nos pueden parecer sencillas y lógicas pero que no lo son tanto, y que en el aspecto de interpretación generan confusión.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, ha tomado algunos pasos para implantar el concepto del principio de reserva de ley, aunque desearíamos que estos esfuerzos fueran más constantes.

Como ejemplo de esta inicio en el cambio conceptual tenemos la tesis aislada 2a. LV/96, que a la letra dice:

“COMERCIO EXTERIOR, IMPUESTOS AL. LA DISPOSICION CONTEMPLADA EN EL ARTICULO 107 DEL REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN 1995, DE NO EXENTAR A LOS TRIPULANTES DE LOS MEDIOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DEL PAGO DE AQUELLOS POR LA ENTRADA O SALIDA DEL TERRITORIO NACIONAL DE SU EQUIPAJE, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PRIMACIA Y RESERVA DE LEY QUE LIMITAN LA FACULTAD REGLAMENTARIA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 46, fracción VI, de la Ley Aduanera vigente en 1995, sólo los pasajeros tienen el derecho de no pagar los impuestos al comercio exterior por la entrada y salida del territorio nacional de sus equipajes, por lo que la circunstancia de que el artículo 107 del Reglamento de esa legislación establezca que los tripulantes de medios de transporte internacional únicamente pueden introducir o sacar del país libre de impuestos, sus ropas y efectos usados de uso personal, no viola los principios de primacía y reserva de ley que limitan la

facultad reglamentaria prevista por el artículo 89, fracción I constitucional, toda vez que la citada disposición reglamentaria no modifica el contenido o alcance de la ley, ni tampoco regula una materia exclusiva de la ley, en tanto que al restringir el tráfico libre de mercancías a los mencionados tripulantes no introduce una nueva categoría de pasajeros, diversos de aquellos a los que la ley exime del pago de impuesto por su equipaje. Esto es así, pues la calidad de tripulante deriva de un contrato laboral, mientras que la de pasajero deriva de un contrato de prestación del servicio de transporte. En estas condiciones, aunque ambos tengan la calidad de viajeros, lo hacen con caracteres diferentes, y por ende, los tripulantes no quedan incluidos en dicha exención.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, Julio de 1996, Segunda Sala, Tesis 2a. LV/96, página 206.

Recientemente, y en el mismo sentido, la Segunda Sala aprobó la siguiente tesis, con carácter de jurisprudencia:

“FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN. Según ha sostenido este Alto Tribunal en numerosos precedentes, el artículo 89, fracción I, constitucional, faculta al presidente de la República para expedir normas reglamentarias de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y aunque desde el punto de vista material ambas normas son similares, aquéllas se distinguen de éstas básicamente, en que provienen de un órgano que al emitirlas no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarla en cuanto dimana del Legislativo, de donde, por definición, son normas subordinadas, de lo cual se sigue que la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca hasta su formulación en las Constituciones modernas, ha encontrado su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido

por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenore y en las que encuentre su justificación y medida.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo IX, Abril de 1999, Segunda Sala, Tesis 2a./J. 29/99, página 70.

III.3.2. El viraje doctrinal de la Suprema Corte de Justicia. Elogios y críticas.

Uno de los últimos criterios jurisprudenciales del Tribunal Pleno que encontramos es el siguiente, mismo que fue emitido en la sentencia dictada en el amparo en revisión 2402/96, promovido por Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, Sociedad Anónima de Capital Variable. Una de las dos tesis que originó este asunto es la que por clave lleva P.CXLVIII/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo VI, correspondiente a Noviembre de 1997, Pleno, visible en la página 74, tesis a la que se hizo referencia en el capítulo pasado ya que introduce a los criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la clasificación de reservas absolutas y relativas.

La tesis a la que hacemos referencia, a la letra indica:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este Alto Tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera

aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este Alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe 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 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.”

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. **Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.**

Esta tesis tiene algunos puntos positivos y otros negativos, dentro de los positivos está el de la adopción del principio de reserva de ley, que poco a poco empieza a ser más constante en las sentencias del Más Alto Tribunal, aun cuando los abogados litigantes poco empeño ponen en esta evolución, quizá por desconocimiento; pensamos que la adopción del principio de reserva de ley resulta lo más loable, sin embargo, el pronunciamiento por aceptar la división entre reserva absoluta y relativa, presenta algunos problemas que pueden crear confusión.

En efecto, reiteramos, la tesis que pretende ser altamente docta y didáctica no logra más que ser confusa, producto de una mescolanza doctrinal que no tuvo, en nuestra opinión, la finalidad de esclarecer la cuestión de fondo, sino de justificar, a toda costa, la constitucionalidad de las delegaciones legislativas en la materia tributaria.

Esto nos recuerda algunas ideas de don Mariano Azuela Rivera , quien afirmaba:

“Con frecuencia se habla en México de “fiscalismo”. El novedoso vocablo, de sentido equívoco, se usa frecuentemente por el litigante como instrumento cómodo para criticar toda resolución que afecte sus intereses, cualquiera que sea su justificación jurídica intrínseca. Pero, aplicado con justicia, denuncia el vicio común en el que incurren los agentes del Fisco, y aun jueces timoratos, cuando ejercen su función llevados

exclusivamente por la mira de aumentar los ingresos del Estado, mediante aplicación e interpretación arbitraria de las leyes fiscales.”¹³⁸

Pues bien, la resolución anterior adopta plenamente la clasificación de reservas absolutas y reservas relativas, con lo que se producirán serios desconciertos en la aplicación práctica por parte de los tribunales de esta artificial división. No negamos lo atractivo que puede resultar para la especulación doctrinal la clasificación que tanto hemos criticado, pero esta clasificación es endeble y no resiste el contraste con los hechos, pasemos a demostrarlo.

Analizaremos, en particular, el párrafo final de la tesis que resulta un extraordinario amasijo, por lo que los plasmaremos nuevamente para remarcar lo erróneo de la posición mayoritaria del Pleno de nuestro Más Alto Tribunal:

“...Precisado lo anterior, este Alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe 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 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.”

La mayoría plenaria concluye que en la materia tributaria opera la reserva relativa, pero, ¿con qué fundamento?, ¿qué llevo el Pleno a esa decisión?. Nos

¹³⁸ AZUELA RIVERA, Mariano, Prólogo al libro Finanzas Públicas Mexicanas de Ernesto Flores Zavala, Op. Cit, p. XVI.

hacemos estas preguntas porque de la transcripción no se desprende alguna consideración que lleve a las razones que motivaron al Más Alto Tribunal a decidir que la reserva de ley en materia tributaria es relativa. No hay una interpretación literal del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, mucho menos una interpretación sistemática que lleve a tal conclusión (afortunadamente aun no es jurisprudencia, por lo que algunos Jueces de Distrito o Magistrados de Circuito valientes, pueden apartarse de tan errónea apreciación), sin embargo, hoy en día en México, la reserva de ley es “relativa”, y el único fundamento para esa consideración, es la decisión mayoritaria del Pleno de la Suprema Corte, que al estar endeblemente fundada y motivada, resulta arbitraria y caprichosa.

Además, de los débiles fundamentos de esta ejecutoria, debe agregarse una interpretación errónea de las fuentes doctrinales. En efecto, en la sentencia se hace referencia y se transcriben dos fragmentos de la obra de Fernando Pérez Royo, sin embargo, son interpretados fuera de contexto y sin tomar en cuenta que el sistema jurídico español tiene algunas diferencias con el nuestro, como se analizará en líneas posteriores.

Suponiendo, sin conceder, que se acepte la distinción entre reservas relativas y absolutas, no encontramos el fundamento para concluir que la reserva tributaria en nuestro país es relativa, por el contrario, aun siguiendo el criterio propuesto por quienes admiten la división de la reserva, la interpretación gramatical y sistemática de nuestra Constitución, llevan al resultado contrario.

En efecto, comencemos por realizar un análisis gramatical del artículo 31, fracción IV, de la Constitución que, con el fin ser claros plasmamos nuevamente, el texto referido:

“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 el que residan, de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes.**”

El precepto anterior prevé, por una parte, la obligación de contribuir a los gastos públicos, y por la otra, ciertos principios que deben ser respetados por el Estado al establecer y recaudar los tributos, principios que la jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal ha reconocido como auténticas garantías individuales, no obstante que la disposición constitucional se encuentra fuera del Capítulo I de nuestra Ley Fundamental. Recordamos que a partir de mediados del siglo XX la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que sí se podía analizar mediante el juicio de amparo la proporcionalidad y equidad de los tributos, criterio aceptado en la siguiente tesis:

“**IMPUESTOS.**- Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y la equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo treinta y uno de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías

individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes.”

Semanario Judicial de la Federación, 5ª. Época, Tomo XVII, Octubre de 1925, página 1014.

El criterio que regía anteriormente, está fundado en las ideas de Vallarta, y se fundamenta en los razonamientos que se transcriben en la siguiente jurisprudencia:

“**CONTRIBUCIONES DE LOS ESTADOS.-** Las que los Estados decreten, para el pueblo de su territorio y que se consideren antieconómicas, exorbitantes y ruinosas, no pueden ser remediadas por medio del amparo, sino por el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las Legislaturas respectivas, ciudadanos ecuanimes y patriotas que cuiden los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva, de la sociedad.”

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, tomo XV, p. 1669.

Por otra parte, el artículo 31, fracción IV, contiene la obligación para los gobernados de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Lo que da sus características a todas las contribuciones o tributos es su *carácter coactivo y contributivo*.

El *carácter coactivo* deriva, de su establecimiento en la ley, como consecuencia del hecho principal de que el tributo es una prestación establecida por el Estado a través de los procedimientos previstos en la Constitución, sin que concurra la voluntad (individual) del contribuyente. Sin embargo, de su establecimiento en ley, al mismo tiempo de la obligación de contribuir, surge el correlativo derecho de exigir que la conducta de la administración se ajuste a lo dispuesto por la ley.

El *carácter contributivo* denota la finalidad de los tributos, que se utilizan para el financiamiento de los gastos públicos o las necesidades colectivas, lo que constituye su esencia y el punto para diferenciarlos de otro tipo de ingresos del Estado, como las multas o sanciones pecuniarias, que tienen como finalidad el castigo a una conducta incorrecta o contraria al ordenamiento jurídico, es decir, actúa como una medida disciplinaria.

Don Eusebio González García, junto con José Luis Pérez de Ayala, nos dicen que los caracteres del tributo son los siguientes:

“1º. que se trata de una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria); 2º que dicha prestación debe venir establecida por la Ley; y 3º, que con la misma se tiende a procurar la cobertura de los gastos públicos -relación de cobertura que debe entenderse globalmente, esto es, de forma genérica y no caso por caso-.”¹³⁹

Como decíamos, correlativos a las obligaciones impuestas por la Constitución, existen los derechos y, dentro de éstos, los gobernados tenemos derecho a que las cargas tributarias, sean establecidas por ley y que sean proporcionales, de acuerdo con nuestra capacidad contributiva, y equitativas, es decir, que se de un trato igual ante la ley a todos los sujetos.

Introduzcámonos de lleno en el análisis gramatical, que es el que se debería seguir atento a la teoría que aceptó nuestro Alto Tribunal, como se desprende de la cita doctrinal que en uno de sus fallos se hace de un fragmento de la obra de Fernando Pérez Royo y que es del tenor siguiente:

“...La generalidad de la doctrina y el propio Tribunal Constitucional entienden que se trata de una reserva meramente relativa. **El fundamento para esta conclusión se encuentra en**

¹³⁹ GONZALEZ GARCIA, Eusebio, PEREZ DE AYALA, José Luis, “Curso de Derecho tributario”; 5a. ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1989, Tomos I, pp. 185, 186.

primer lugar en la propia letra del precepto, que no habla de establecimiento por ley, sino “con arreglo a la ley”...”¹⁴⁰

Desde un análisis gramatical, en España tal vez se podría sostener que la reserva de ley en materia tributaria es relativa, puesto que el texto constitucional español en su artículo 31.3 indica: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”, y tal vez se puede aceptar que existe una reserva relativa en materia tributaria ya que “con arreglo” significa de acuerdo, de una manera armónica con la ley.

En cambio, en México no puede sostenerse la relatividad de la reserva de ley, aun suponiendo sin conceder que se acepte la distinción entre reserva absoluta y relativa. La reserva sería absoluta ya que el artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental utiliza la frase “que dispongan las leyes”, que, evidentemente, tiene un carácter mucho más imperativo, que excluye la posibilidad de regulación reglamentaria. En efecto, el significado de la palabra disponer, según el Diccionario de la Real Academia Española es el siguiente:

“**disponer** (Del lat. Disponére.) tr. Colocar, poner las cosas en orden y situación conveniente. Ú.t.c. prml./2. Deliberar, determinar, mandar lo que ha de hacerse.”¹⁴¹

Asimismo, el Diccionario del Español Usual en México del Colegio de México, nos dice lo siguiente:

“**disponer** v. tr. (se conjuga como *poner*, 10c. Su participio es irregular: *dispuesto*) 1. **Ordenar con autoridad, que se haga o se deje de hacer algo:** “La ley *dispone* que todos reciban un salario justo”, “El cielo así lo *dispuso* y así tenía que pasar...”¹⁴²

140 Sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del A.R. 2402/96, promovido por Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, fallado por mayoría de siete votos, p. 47. Las negritas son nuestras.

141 “Diccionario de la Lengua Española”, Real Academia Española, 19ª ed., Ed. Espasa- Calpe, Madrid, España, 1970.

De las acepciones que nos dan las citadas obras de consulta, desprendemos que “disponer”, es ordenar, mandar lo que ha de hacerse, luego entonces, el texto debe interpretarse como sigue: “...de la manera en que lo ordenen las leyes”, en consecuencia, para imponer tributos y regular sus elementos se requiere una norma con carácter de ley, por lo que por ahí no se ve dónde pueda fundamentarse la “reserva relativa”.

Por otro lado, en cuanto a la cuestión sistemática, la segunda parte de la cita de don Fernando Pérez Royo en la sentencia de mérito, indica:

“... Pero además, de ésto hay que decir, como **argumento principal**, que las razones que hemos citado como fundamento al principio de legalidad tributaria resultan, en general suficientemente respetadas con el esquema de articulación normativa propio de la reserva relativa. Más aún: en relación con determinados tributos, como son los de los entes locales, dicho modo de articulación es el único que permite cohesionar las exigencias propias del principio que estamos considerando con las derivadas del otro, igualmente constitucional, de la autonomía local...”¹⁴³

Para coronar lo anterior, la sentencia del Más Alto Tribunal indica: “Esas ideas, en esencia coinciden con las que derivan de los criterios emitidos por este Alto Tribunal y que han sido transcritas con anterioridad”.

La lectura de la cita anterior, y la conclusión con la que termina la sentencia del Pleno, nos deja más que fríos, congelados, ya que en España la estructura del Estado es central, aunque con un régimen de autonomías en el cual los Entes Locales pueden imponer contribuciones sin seguir la forma de la ley, pero en México la situación es muy diferente. En nuestro país, vivimos un régimen **federal**,

142 “Diccionario del español usual en México” Dirigido por Luis Fernando Lara, 1a. ed., El Colegio de México, Centro de Estudios Lingüísticos y literarios, México, 1996.

143 El subrayado es de la sentencia.

con estados libres y autónomos en su régimen interior, con un congreso local que legisla en materia estadual y municipal.

La Constitución del país exige que los tributos se impongan mediante ley, de donde se sigue que tanto los tributos federales, como los de las entidades federativas, y de los municipios deben ser establecidos por sus respectivas legislaturas (federal o local) mediante un acto formal y materialmente legislativo, es decir, sólo mediante ley.

Ciertamente, la forma de Estado federal está bien regulada por nuestra Constitución y, como lo ha reconocido el Alto Tribunal desde la Quinta Epoca, conforme a nuestra organización jurídica y política sólo pueden legislar el Congreso de la Unión en materia Federal y los Congresos Locales en los ámbitos estadual y municipal, por lo tanto, los municipios no pueden fijar contribuciones, el criterio al que hacemos referencia es del tenor siguiente:

“IMPUESTOS MUNICIPALES. La facultad de señalar los impuestos con que debe formarse la hacienda pública, de los Municipios, compete exclusivamente a las Legislaturas de los Estados”.

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo IV, Pleno, p. 372

Criterio que ha sido reiterado en últimas fechas por la Segunda Sala:

“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). 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 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.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, Diciembre de 1999, Segunda Sala, Tesis 2a. CXLI/99, p. 404.

En este caso, los criterios de la Suprema Corte son correctos. Ahora bien, el fundamento doctrinal de la nueva posición de la Corte en materia de reserva de ley, pareciera llevarnos a la siguiente interrogante, ¿es posible que las normas dictadas por los Municipios establezcan tributos?. De inicio esta cuestión parece absurda en nuestro régimen federal, no obstante lo anterior, parece la lógica conclusión del citado fundamento. Sin embargo, ni en eso existe coherencia en la mayoría, ya que al resolver la controversia constitucional 13/96, contrario a lo establecido por la Carta Magna **claramente, literalmente, sin duda alguna**, en el artículo 115, fracción IV, la mayoría, formada por los mismos Ministros decidió que los Municipios no pueden aprobar su presupuesto, porque sería una violación al principio de legalidad, curiosas contradicciones, al menos así se desprende del análisis realizado.¹⁴⁴

Si vamos a adoptar nuevas teorías jurídicas o aspectos de ellas, debemos hacerlo con la certeza de que son acordes con nuestra realidad jurídica, a fin de que

¹⁴⁴ Otra curiosa contradicción de la mayoría del Pleno es la que resuelve la acción de inconstitucionalidad 4/98, promovida por las fracciones de la oposición en la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en donde la mayoría decidió que ¡el Presupuesto no es una norma jurídica general!. Afortunadamente queda el voto de minoría de los señores Ministros Góngora Pimentel, Aguirre Anguiano y Aguinaco Alemán.

con su aplicación puedan resolverse con éxito los problemas de la vida real. Asimismo, debemos hacerlo cuando haya seguridad en la doctrina que se va a importar, siempre y cuando el contraste práctico de los principios teóricos sea eficaz.

Pareciera que la mayoría del Pleno de la Corte olvidó que la reserva de ley es un principio constitucional y que también obliga también al Poder Judicial. Cabe decir que aunque la doctrina norteamericana, incluida la judicial, se ha llegado a afirmar que la Constitución dice lo que los jueces quieren que diga, esta aseveración es excesiva, el constitucionalista español Manuel Aragón Reyes rebate al respecto:

“La Constitución no es “lo que los tribunales dicen que es”, por la sencilla razón que el órgano jurisdiccional tiene unos límites teóricos (lo que la Constitución dice de sí misma), normativos (lo que el precepto constitucional literalmente dice) y argumentativos (el razonamiento jurídico) que le vienen dados y que no puede legítimamente traspasar. Ni el juez es simplemente “la boca que pronuncia las palabras de la Constitución”, ni, en nuestro sistema jurídico, tampoco es libre conformador de ella.”¹⁴⁵

Quedan ahí los criterios de la minoría plasmados en su voto, así como los estudios del Ministro Genaro David Góngora Pimentel, como una guía para que la mayoría plenaria del Más Alto Tribunal recapacite su posición.

III.4. Algunas consecuencias accesorias de la existencia del principio de reserva de ley en materia tributaria.

El tributarista mexicano Jaime Nicolás López destaca los siguientes aspectos de la importancia de la existencia de la legalidad, hablando de la misma desde su aspecto genérico, pero que nos puede ayudar a plantear de una manera efectiva a enunciar algunas consecuencias de la existencia del principio de reserva de ley en materia tributaria, dichos puntos son los siguientes:

¹⁴⁵ ARAGON REYES, Manuel, “Estudios sobre derecho constitucional”, p. 117

- "A) Consagración del Estado de Derecho.
- "B) Sometimiento de la Administración a las normas emanadas del legislativo.
- "C) Respeto a la jerarquía de las normas establecidas.
- "D) Hace posible la seguridad y la certeza jurídica, la justicia y el interés público eliminando la arbitrariedad.
- "E) Límite formal del sistema de producción de normas tributarias, garantizando la autoimposición, sirviendo además como eje entre el ejecutivo y el legislativo.
- "F) Es excluyente en ciertas materias (las reservadas) de la regulación diversa a la ley.
- "G) Garantiza el derecho de propiedad y tutela la libertad.
- "H) Atribuye funciones obligatorias.
- "I) Establecimiento de las garantías fundamentales de los gobernados, constitutivas de limitaciones para la actuación gubernamental frente a las diversas categorías, como en el caso de los contribuyentes, con su subdivisión en garantías del contribuyente.
- "J) Modernamente, aporta una garantía para los intereses de la sociedad, asegurando que una parte de la política fiscal se realice a través del Parlamento."¹⁴⁶

La relación tributaria, en virtud del principio de reserva de ley, tiene necesariamente como base a la ley, es decir, esta relación se encuentra perfectamente delimitada por la ley. Las obligaciones de los gobernados y de la Administración derivan de la ley y se encuentran detalladas en la misma, tienen su nacimiento en ésta, por lo tanto, son ciertas y están bien determinadas, por lo que no deben dar origen a la arbitrariedad.

¹⁴⁶ NICOLAS LOPEZ, Jaime, "La garantía de legalidad tributaria en México y España", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Núm. 229, Enero-febrero, España, 1994., pp. 102 y 103.

Una de las consecuencias más importantes del principio de reserva de ley es que las relaciones que surgen en virtud del fenómeno tributario son, en esencia, relaciones jurídicas, porque tienen su base en la ley, por lo que no existe preeminencia del acreedor sobre el deudor como erróneamente sostienen algunos autores, todo lo contrario, las obligaciones y derechos de los sujetos activo y pasivo del tributo derivan de la ley y en esta atención no hay jerarquías entre los sujetos tributarios.

Otra de las consecuencias de la reserva de ley es que la delegación legislativa sólo puede ser autorizada por la misma Constitución, por lo que en nuestro Derecho únicamente pueden presentarse de forma acorde con el orden jurídico positivo, las excepciones a la reserva de ley previstas por los artículos 29 y 131 de la Constitución.

También, en virtud de la reserva de ley, la autoridad fiscal no puede constitucionalmente, *motu proprio*, disponer del impuesto, condonando o eximiendo del mismo a los contribuyentes por más que haya preceptos legales que así lo regulen, que bajo esta tesitura son claramente inconstitucionales. Esto es así, ya que no se trata de una relación jurídica entre los particulares y la Administración Tributaria a la manera de las obligaciones de derecho privado; por el contrario, la Secretaría de Hacienda no es el acreedor, únicamente es el administrador que actúa por mandato de la ley, Pérez Royo se refiere a este punto con las siguientes palabras:

“De acuerdo con este principio (de la inderogabilidad de la obligación tributaria), la administración no puede renunciar al crédito tributario, ni transmitirlo a un tercero, aun con causa onerosa, ni tampoco puede aceptar un cambio o novación en el lado pasivo de la relación... se trata de una característica que diferencia nítidamente el régimen de la obligación tributaria respecto del regulado en el Código Civil para las relaciones obligacionales... la ley demanda a la Administración, no simplemente que cobre el tributo, sino que lo haga precisamente de aquél que aparece fijado en la propia ley...”

CAPITULO IV

LA EXTENSION DE LA RESERVA DE LEY EN RELACION CON LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO. LOS ELEMENTOS CUALITATIVOS.

IV.1. Introducción.

IV.1.1. Algunas consideraciones sobre la teoría general.

IV.1.2. Sobre el concepto de tributo.

IV.1.3. Los elementos cuantitativos y cualitativos del tributo.

IV.1.4. Alcance de la reserva de ley en relación con los elementos cualitativos del tributo.

IV.2. El hecho imponible o presupuesto de hecho.

IV.2.1. Funciones del hecho imponible.

IV.2.1.1. El hecho imponible como elemento que legitima la obtención de la prestación tributaria.

IV.2.1.2. El hecho imponible como elemento de identificación del tributo.

IV.2.1.3. El hecho imponible como índice de capacidad económica.

IV.2.2 Estructura del hecho imponible.

IV.2.2.1. Elemento subjetivo.

IV.2.2.2 Elemento objetivo

IV.2.2.2.1 Aspecto material

IV.2.2.2.2. Aspecto espacial

IV.2.2.2.3. Aspecto temporal.

IV.2.2.2.4. Aspecto cuantitativo.

IV.2.3. El hecho imponible y la reserva de ley.

IV.3. Los sujetos del tributo

IV.3.1. El sujeto activo.

IV.3.2. El sujeto activo y la reserva de ley.

IV.3.3. El sujeto pasivo.

IV.3.3.1. Características del Sujeto Pasivo

IV.3.3.2. Otros Sujetos Tributarios.

IV.3.3.2.1 El sustituto del contribuyente.

IV.3.3.2.2. El repercutido.

IV.3.3.2.3. El responsable tributario.

IV.3.4. El sujeto pasivo y la reserva de ley el.

IV.4. Epoca de pago. ¿Se encuentra cubierta por la reserva de ley?.

CAPITULO IV

LA EXTENSION DE LA RESERVA DE LEY EN RELACION CON LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO. LOS ELEMENTOS CUALITATIVOS.

"Respecto a los elementos esenciales del tributo, el mejor Reglamento es aquel que no existe o aquel que "con el debido respeto" a la Constitución y a la Ley guarda silencio."

Juan José Ferreiro Lapatza.

IV.1. Introducción.

En lo relativo a la extensión de la reserva de ley y su relación con los elementos esenciales del tributo es donde se encuentra el epicentro de una de las grandes discusiones del Derecho Tributario, pues resulta indispensable dilucidar cuáles son los elementos del tributo que están cubiertos por la reserva de ley puesto que, como indica el maestro Jiménez González, "es unánime la doctrina en admitir que los valores implícitos en la reserva de ley no se ven salvaguardados, si ésta se reduce al sólo establecimiento del tributo, es decir, a su enunciado nominal. Por lo que la reserva deberá ir más allá del mero enunciado del tributo, debiendo comprender en consecuencia los elementos 'esenciales' o 'fundamentales' de cada tributo."¹⁴⁷

Se torna necesario determinar la esencialidad o la fundamentabilidad de los elementos del tributo y para esto en nuestro trabajo analizaremos cada uno de estos

¹⁴⁷ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 183.

componentes del mismo, con base en la Teoría General del Derecho Tributario, desarrollada sobre todo en países como Alemania, España e Italia.

IV.1.1. Algunas consideraciones sobre la teoría general.

Los estudios mexicanos que analizan la Teoría General del Derecho Tributario, tomando en cuenta los tratados de otros países, no deben ser vistos como algo extraño o, en el mejor de los casos, exótico. La labor del estudioso de la materia jurídica radica, entre otras cosas, en rescatar de los avances de los estudios extranjeros principios que, formando parte de una teoría general, nos ayuden a comprender de una mejor manera nuestras propias normas.

En nuestro país existe un descuido sobre los estudios de la Teoría General del Derecho Tributario, salvo algunas obras que con mayor o menor tino la abordan, no podemos hablar de que en nuestro país exista desarrollo de la Teoría General del Derecho Tributario, difícilmente podemos hablar de una doctrina. Esperemos que los tiempos cambien y que poco a poco los estudios de nuestra importante materia empiecen a reproducirse en forma geométrica, para cubrir así el retraso que llevamos.

La teoría general trae múltiples beneficios, intentar defender sus ventajas pareciera una verdad de Perogrullo, pero se torna necesario. El Derecho Tributario, es mucho más que una serie de desordenados ordenamientos positivos, comprende también los estudios que se desarrollan con base en estas normas jurídicas, la jurisprudencia, las sesudas interpretaciones que intentan ver el ordenamiento jurídico como un sistema y que luchan por descifrar sus principios generales.

Así, la teoría es mucho más que una práctica estéril alejada de los problemas prácticos, es acción; tiene una labor de previsión de los problemas, trata de estar adelante de ellos, se encuentra especulante, en constante estado de observación para

adelantarse a las futuras controversias, y si éstas se presentan debe estar entonces lista con principios y conceptos generales, que nos ayuden a barruntar dichos problemas y encontrar soluciones. La teoría es acción, no pasividad.

Contrariamente a lo que se ha sostenido por voces mediocres, la teoría es práctica, práctica intelectual y es, por lo tanto, peligrosa. Tal vez por eso se le combate por eso y se le califica como fatua o ejercicio inútil, cuando es todo lo contrario; nada hay más movilizador que el pensamiento, ni tampoco nada más peligroso, la teoría general es un arma peligrosa contra los abusos. El desorden es la mejor forma de lograr la arbitrariedad.

Al respecto, Viviane Forrester, en su libro "El Horror Económico", narra una emotiva anécdota que consideramos es menester compartir:

"...En 1978, durante un coloquio en Graz, Austria, la sala estalló en carcajadas cuando un orador preguntó al público (muy internacional), si conocía a Mallarmé, 'un poeta francés'. ¡Desconocer a Mallarme! Más tarde, un italiano tomó la palabra para expresar su indignación por esas risas. Leyó una lista de nombres propios. '¿Los conocen?' No, no los conocíamos. Eran marcas de ametralladoras. Acababa de llegar de un país que él consideraba ejemplar, un país en guerra civil donde 'el noventa por ciento de los habitantes' conocía esos nombres, pero el cero por ciento conocía el del Mallarmé. Por consiguiente, éramos elitistas, cursis, esnobs, en fin, 'intelectuales'. Desconocíamos los verdaderos valores; los nuestros eran fútiles, narcisistas, mezquinos, inútiles, Había luchas apremiantes que librar. Nos miraba descorazonado, los ojos llenos de furia. Humillada, avergonzada -sobre todo porque el tema del coloquio no era otro que, oprobio supremo, 'Literatura y principio del placer'-, la sala lo ovacionó.

"Molesta, pedí la palabra y me escuché decir que tal vez no era deseable considerar natural que una gran mayoría, una mayoría abrumadora, no tuviera otra opción que desconocer a Mallarmé. Esa mayoría no había optado por no leerlo sino que carecía de la posibilidad de hacerlo, incluso de conocer su nombre.

“Pero el orador que tanto nos depreciaba seguramente no lo desconocía, siquiera para estar en condiciones de deplorar nuestra erudición.

“Ahora bien, en esa inmensa mayoría de grupos sociales marginados del nombre de Mallarmé existía la misma proporción que en el nuestro -tan desastrosamente minoritario- de hombres y mujeres capaces de leer a Mallarmé, de determinar si les gustaba o no. No habían tenido, como nosotros, el derecho a la formación de información que llevan a conocer su existencia y la libertad de decidir si leerlo o no. Y, habiéndolo leído, de apreciarlo o no.

“Si el ametralladorista, los campesinos africanos (me escuchaba repetir una lista hoy caduca, leída por nuestro amigo), los mineros chilenos, la mayoría de los obreros no especializados europeos (hoy diríamos los desocupados) desconocían a Mallarmé y todo lo que conduce a su nombre, no era por propia voluntad sino porque no habían tenido acceso a ello. Y porque todo conspiraba para que no lo pudieran obtener. ¡Para ellos, las ametralladoras! Para otros, el ocio que permite disfrutar a Mallarmé u optar por no leerlo.

“Ahora bien (me escuché decir más adelante), algo cambiaría si los campesinos africanos tuvieran los medios para elegir por sí mismos sus objetos de conocimiento, disponiendo para ello de la misma abundancia de información que nosotros. ¿Era una virtud desconocer el nombre de Mallarmé pero no la marca de la ametralladora? Nosotros podíamos tratar de decirlo. En el caso de ellos, nuestro amigo tomaba la decisión. Ellos no podían. No tenían ese margen, ese derecho. Nosotros sí.

“¿Acaso los dirigentes de los movimientos políticos de todos los bandos -de los dos bandos en el caso de un conflicto concreto- no estaban más cerca unos de otros que cada uno de sus propios partidarios, de sus ejecutores, en fin, de los ametralladoristas?

“Los sistemas que conducen más o menos lentamente, ostensiblemente, trágicamente al *impasse* se verían mucho más amenazados, los poderosos estarían más controlados, si Mallarmé tuviera más lectores, siquiera en potencia. Los poderosos no se equivocan. Saben bien dónde está el peligro. Cuando se impone un régimen totalitario, lo primero que hace por instinto es descubrir y desterrar o elimina a los Mallarmés, aunque tengan un auditorio pequeño.

“La obra de Mallarmé no es elitista. Tiende a derribar el muro de escoria que nos aprisiona. Ayuda a descifrar la lengua, sus signos, sus discursos, y con ello a volvernos menos sordos y ciegos a lo que trata de disimular. Dilata nuestro espacio. Ejercita, refina, flexibiliza el pensamiento, lo único que da acceso a esas armas potentes que son la crítica y la lucidez.

“Las ametralladoras son violentas y a veces indispensables para evitar lo peor, pero su violencia es previsible, forma parte del juego y casi siempre sirve al eterno retorno de los mismos cambios. Se desplazan los términos sin modificar la ecuación. La historia está repleta de tales sobresaltos. La jerarquía sabe actuar.

“La lectura de Mallarmé supone la adquisición de ciertas facultades que a su vez podrían conducir a una serie de destrezas y a la búsqueda de ciertos derechos. Una es la facultad de no responder al sistema exclusivamente en los términos reduccionistas empleados por él y que anulan toda contradicción. Otra es la facultad de denunciar la versión demente del mundo en la que se nos atrapa y que los poderes deploran tener a su cargo cuando fueron ellos los que la instauraron.

“Para el mejor encuadramiento y sumisión del organismo humano en el bando del poder, se lo desvía del ejercicio arduo, visceral y peligroso del pensamiento, se evitan su precisión y su investigación a fin de manipular más eficazmente a las masas. El ejercicio del pensamiento reservado a unos pocos y ayuda a conservar su dominación.

“Mallarmé, me escuché decir en conclusión... Fue entonces cuando un hombre del público exclamó: “*Mallarmé is a machine gun!*” ¡Mallarme es una ametralladora! Era verdad. Le dejé la última palabra.”¹⁴⁸

Estamos seguros de que si la Teoría del Derecho Tributario se desarrolla con más ímpetu en nuestro país, el abuso y autoritarismo que en mucho caracteriza nuestro sistema tributario comenzará a desplomarse poco a poco. Ciertamente, el camino es largo y apenas iniciado, si tomamos en cuenta que en España, doctrina en la cual basamos prácticamente nuestra investigación, se realizan innumerables

¹⁴⁸ FORRESTER, Viviane, “ El horror económico”, 1ª edición en español, Ed. Fondo de Cultura

ensayos; en Italia, estos estudios son doblados en número, y en Alemania, aun contando con los esfuerzos de estos países, se escribe el setenta por ciento de la doctrina tributaria en el mundo.¹⁴⁹

Ahora bien, el Derecho Tributario es una rama que por su amplitud merece autonomía, como bien expusiera Giannini, "... por la diversa naturaleza de las materias que componen la vasta trama del Derecho Financiero, parece más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico-tributaria, desde su origen hasta su realización."¹⁵⁰

Así, tomando nuevamente la opinión de Giannini, podemos definir al Derecho Tributario como "aquella rama del Derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos."¹⁵¹

El concepto anterior parece sencillo, sin embargo, lleva en sí un gran triunfo metodológico y sistemático: el estudio jurídico de los tributos. En efecto, lograr que el tributo fuera estudiado desde un aspecto jurídico, prescindiendo de las cuestiones económicas y financieras, no se consiguió sino después de grandes y constantes

Económica, México, 1997, pp. 76 a 79.

¹⁴⁹ Dato extraído del estudio de Angeles García Frías "El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán".

¹⁵⁰ GIANNINI, Achille Donato, "Instituciones de Derecho tributario", Op. Cit. p. 5.

¹⁵¹ Ibidem, p. 7.

esfuerzos doctrinales, a través de diversas etapas, que llevaron por fin al surgimiento del Derecho Tributario, una rama del Derecho relativamente joven.¹⁵²

Estimamos conveniente, para reforzar lo anterior, que plasmemos algunas palabras que nos dijo don Eusebio González García cuando tuvimos el honor de conocerle y conversar con él. Recuerdo su persona sencilla, caminando por las calles del centro de la Ciudad de México, exponiendo algunas ideas que reflejan la sabiduría de una vida dedicada con esmero al Derecho Tributario, don Eusebio dijo:

“Lo primero que les enseñé a mis alumnos es distinguir una cosa: el Derecho Tributario, es Derecho, por lo tanto toda la materia de que está compuesto es jurídica; y también es público, no tiene otra forma de aplicación que la de una norma de Derecho Público, entendiéndolo se pueden solucionar el 70% de los problemas del Derecho Tributario.”

Ahora bien, nos parece conveniente, previamente a examinar sus elementos, analizar el concepto de tributo.

IV.1.2. Sobre el concepto de tributo.

Para una construcción ordenada y coherente, las diversas disciplinas jurídicas se agrupan en torno a una figura jurídica específica y parten de ahí para organizar su sistema y estructura; así, el Derecho Mercantil parte del acto del comercio, aun cuando el mismo sigue siendo objeto de múltiples debates; el Derecho Penal parte de la figura jurídica del delito, como institución fundamental, aun cuando en el mismo se incluyan otras figuras, incluso las sanciones administrativas. Nuestra disciplina, para un estudio sistemático, parte del concepto de tributo. Pasemos a estudiar este

¹⁵² Para el estudio de esta evolución, recomendamos la obra de don Eusebio González y José Luis Pérez de Ayala, “Curso de Derecho Tributario”, en el Tomo I; también y más en especial la obra de don Fernando Sáinz de Bujanda, en “Sistema de Derecho financiero. Introducción”, Tomo I, Volumen segundo (Análisis estructural del Derecho Financiero Ramas del Derecho Público con sectores proyectados sobre la autonomía financiera), 1a. ed., Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, España, 1985.

concepto como institución base de nuestra materia, aclarando que nuestro objeto al estudiar el presente concepto no es caer en polémica, razón ante la cual daremos conceptos descriptivos, sin hacer mención a las diferentes corrientes doctrinales que disertan sobre este tema.

En efecto, como indican González García y Pérez de Ayala, las exigencias para el estudio sistemático de la ciencia del Derecho Tributario, pueden reducirse a tres, "...proceder a separar las normas e instituciones tributarias del conjunto de la legislación del Estado. Segunda, determinar los principios inspiradores de la materia acotada, mediante la valoración del tipo de relaciones existentes entre el Poder público y las personas a él sometidas. Tercera, elaborar a partir de dichos principios el sistema, de suerte que la primitiva masa de normas e instituciones separadas quede integrada en un cuerpo ordenado y armónico."¹⁵³

De estas cuestiones se ha encargado la Teoría General del Tributo, partiendo del estudio del impuesto, como institución principal; sin embargo, existen otro tipo de categorías tributarias como los derechos o tasas, la contribución de mejoras, etcétera, así, en nuestro Derecho, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación reconoce como contribuciones también a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Es conveniente destacar que el concepto de tributo, paradójicamente, a pesar de ser el centro sobre el que debería gravitar el estudio del Derecho Tributario, ha quedado relegado, merced a lo cual nos introducimos brevemente a su estudio.

Es necesario plantear un parámetro para llegar al concepto de tributo, mismo que no puede surgir única y exclusivamente del estudio sistemático de las leyes tributarias, ya que las mismas son cambiantes y pueden variar de un momento a otro

a impulsos de simples declaraciones de la legislatura en turno, por lo que también tenemos que destacar sus características constitucionales, a partir de las cuáles desarrollar el concepto; hacerlo de otra manera sería dejar en el legislador el alcance de la definición de tributo, abriendo de esta manera paso a la arbitrariedad siendo que el mismo es justamente el primer destinatario de los mandatos constitucionales.¹⁵⁴

En nuestro país no encontramos una definición del término tributo en el Código Fiscal de la Federación ni en la Constitución, sin embargo, eso no basta para que se pueda excluir de nuestra terminología jurídica, más aun, cuando el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna habla del término “contribución”. El legislador federal ha adoptado esa denominación y al respecto Martínez Morales, explica sobre la misma:

“Con la expresión *contribuciones*, el legislador quiso utilizar la terminología del art. 31, fracción IV... también se ha dicho de forma quizá un poco ingenua que el término *contribución* no resulta tan compulsivo como el de *tributo*, el cual, sin embargo, es más técnico”.¹⁵⁵

En efecto, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución no nos brinda un concepto de tributo, pero sí nos brinda algunas notas principales a partir de las cuales podemos deducir el concepto. Dice el texto constitucional:

“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 el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

¹⁵³ GONZALEZ GARCIA, Eusebio, PEREZ DE AYALA, José Luis, Op. Cit., p. 18.

¹⁵⁴ Cfr. con PEREZ ROYO, Fernando, “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, Op. Cit., p. 220.

¹⁵⁵ MARTINEZ MORALES, Rafael I., “Derecho Administrativo”, Segundo Curso, 1a. ed., Editorial Harla, México, 1994, p.84.

La Constitución nos da como características principales de las contribuciones o tributos su establecimiento por ley, su carácter coactivo y contributivo (su destino al gasto público).

A partir de las características anteriores podemos entrar al estudio apoyados de las importantes opiniones doctrinales.

Don Antonio Jiménez González perfila algunas de las características constitucionales del tributo, basado en un análisis del artículo 31, fracción IV, de la Constitución:

“b.1 Que tienen su fuente en el poder de imperio del Estado

“b.2 Que constituyen prestaciones en dinero y excepcionalmente en especie.

“b.3 Que los tributos se encuentran afectos a fines recaudatorios, sin que se niegue la posibilidad de servir a propósitos de política económica.

“b.4 Que sólo mediante ley pueden crearse.

“b.5 Que el criterio de justicia tributaria es el de capacidad económica.”¹⁵⁶

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza considera términos sinónimos tributo y contribución, y los define como “...las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”¹⁵⁷

Un concepto muy importante es de don Fernando Sáinz de Bujanda, quien nos indica:

¹⁵⁶ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 70. El autor realiza un desglose de cada uno de los puntos transcritos.

¹⁵⁷ DE LA GARZA, Sergio F., Op. Cit., p. 320.

“...bajo la denominación de tributo queda comprendida toda **prestación patrimonial obligatoria** -habitualmente pecuniaria- establecida por la ley a cargo de las personas físicas y jurídicas, que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine y vaya a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos -territoriales o institucionales- estén encomendados.”¹⁵⁸

Fernando Pérez Royo define el tributo, como una “prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos.”¹⁵⁹ Del concepto de Fernando Pérez Royo se desprende su carácter coactivo y contributivo.

Por otro lado, Carmelo Lozano Serrano y Juan Martín Queralt, definen al tributo como “... un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito.”¹⁶⁰

Una vez planteado el concepto de tributo, entramos al análisis de sus elementos y al punto verdaderamente álgido de la investigación: determinar los elementos que se encuentran reservados a la ley en la materia tributaria.

En relación con el tema, dentro de la añeja doctrina nacional, Servando J. Garza, manifestó lo siguiente:

“Una ley tributaria que dejara a discreción del agente del Fisco la configuración de uno de estos elementos, sería **inconstitucional**, porque un elemento esencial del impuesto

¹⁵⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Sistema de Derecho Financiero”, Op. Cit., p. 22.

¹⁵⁹ PÉREZ ROYO, Fernando, “Derecho financiero y Tributario. Parte general”, 3a. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1993, p. 33.

¹⁶⁰ MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo y otros, “Curso de Derecho financiero y tributario”, 7a. ed., Tecnos, Madrid, España, 1996, p. 82.

sería creado por el agente administrativo, y en consecuencia no se daría integralmente el tributo en el acto legislativo formal."¹⁶¹

El planteamiento anterior resulta lógico y fundado, ya que al regularse con certeza todos los elementos del tributo en la ley la autoridad debe proceder a recaudarlo ajustándose siempre a derecho, sin dar lugar a la comisión de arbitrariedades y si éstas suceden pueden ser reclamadas en el medio de defensa oportuno, por lo cual la premisa enunciada por Garza debe servirnos como un punto de partida.

Ciertamente, si por ley se consigna de manera expresa los componentes del tributo, así como el contenido y el alcance de la obligación tributaria, la autoridad administrativa se encuentra forzosamente en el deber de acatarla y en ningún momento puede ir más allá de lo expresamente consignado en la ley.

Ahora bien, siguiendo el esquema planteado por la teoría general, antes que nada debemos estudiar los elementos esenciales del tributo.

IV.1.3. Los elementos cuantitativos y cualitativos del tributo.

La doctrina clasifica los elementos esenciales que constituyen el tributo en cualitativos y cuantitativos, según su naturaleza.

Se denominan elementos cualitativos los que definen el campo de aplicación (objetivo y subjetivo) de cada institución tributaria en particular. Es decir, son los que determinan la forma y el modo del surgimiento de la obligación y los sujetos que giran en torno a ella, constituyendo la esencia del tributo. Como la característica principal del tributo es que constituye una prestación a cargo de uno o varios sujetos, de dar una cantidad de dinero al Estado, como consecuencia de la realización de

¹⁶¹ GARZA, Servando J, Op. Cit., p. 17.

hechos o actos que manifiestan capacidad contributiva por parte de los sujetos obligados, resultan esenciales para la configuración del tributo sus elementos cualitativos: 1) el hecho imponible y 2) los sujetos activos y pasivos del tributo.

A su lado, y como consecuencia de que la principal prestación del tributo es el pago de una obligación dineraria al Estado, que tiene como fin cubrir los gastos públicos, se detectan en el tributo otro tipo de elementos, igual de importantes que los primeros, que se denominan cuantitativos, en cuanto tienen como fin determinar el importe de la deuda tributaria para cada caso. Estos elementos cuantitativos son: 1) la base imponible o base gravable y 2) el tipo o alícuota.

Ahora bien, resulta pertinente aclarar que no todos los tributos tienen elementos cuantitativos. Como lo estudiaremos posteriormente, los llamados tributos de cuota fija tienen previamente determinado el importe de la obligación por la ley.

En virtud de la extensión del presente tema, dividiremos el estudio de los elementos cualitativos y cuantitativos del tributo en dos partes, pasando a tratar inmediatamente lo referente a los primeros, por ser los que delimitan la obligación tributaria en su forma y contenido.

IV.1.4. Alcance de la reserva de ley en relación con los elementos cualitativos del tributo.

Debemos mencionar que en cuanto a los elementos cualitativos del tributo, es decir, la hipótesis legal por virtud de la cual surgirá la obligación de pagar el tributo y la persona que lo debe pagar y a quién se le debe pagar, la doctrina es pacífica y coincide en la opinión de que se encuentran cubiertos por la reserva de ley, ya que son los que dan el sustento a la obligación tributaria, o dicho en otras palabras, porque son indispensables para que ésta pueda existir.

Insistimos, la extensión de la reserva de ley a los elementos cualitativos resulta obvia pues son éstos los que determinan la hipótesis por virtud del cual habrá de surgir la obligación de pagar el tributo, así como las personas encargadas de recaudarlo y quiénes deberán cubrirlo.

IV.2. El hecho imponible o presupuesto de hecho.

El hecho imponible es conocido mediante varias denominaciones. En Alemania se habla de presupuesto de hecho (*Tatbestand*), al igual que en Italia (*fattispecie*), en Francia, de hecho generador y en España y Argentina se habla de hecho imponible, expresión que tiene como influencia la obra de Dino Jarach. En nuestro país, con mucho menor tino, se le llama objeto del tributo, una expresión que resulta ser equívoca y desafortunada pero con raigambre en nuestra tradición jurídica, aunque poco a poco empieza a quedar superada y sustituida por la más precisa de hecho imponible.

Este es sin lugar a dudas el elemento más importante del tributo y al cual la teoría estática, dominante en el Derecho positivo mundial y también en el nuestro, liga el nacimiento de la obligación tributaria principal; así, recordemos el contenido del primer párrafo de artículo 6° del Código Fiscal de la Federación:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Como decíamos, gran aceptación ha tenido la expresión de hecho imponible, la cual, sin ser del todo precisa, conjuga en sí varias virtudes, pero dejemos a su autor, Dino Jarach, defender la denominación adoptada:

“...hecho imponible es una expresión muy sintética y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan. Estoy dispuesto a

reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; porque habla de "imponible" y el adjetivo con la terminación 'ble' indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es 'imponible', sino 'impuesto'. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Está gravado. A pesar de sus imperfecciones, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del Derecho Penal que, estructuralmente, es muy parecida a la nuestra. En el Derecho Penal se habla, en efecto, de hecho punible, donde el adjetivo 'punible' es mucho más exacto que en materia de derecho tributario; allí no debe estar necesariamente sujeto al castigo, porque de ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras que en nuestra materia es ineludible la consecuencia jurídica del hecho o sea la *obligación*. Pero existe una analogía que permite adoptar las palabras 'hecho imponible' en vez de 'punible'. Esta terminología tiene otra ventaja: señala que este hecho o este conjunto de hechos definidos por la ley en todos sus aspectos objetivos y subjetivos, constituyen formalmente considerados desde el punto de vista de la obligación tributaria que va a nacer de ellos un hecho y no un acto."¹⁶²

Giannini lo denomina presupuesto del tributo, afirmando que "la deuda impositiva nace en el mismo momento en que se produce aquella particular *situación* de hecho a la que la ley vincula todo impuesto singular, y que puede designarse genéricamente como presupuesto del tributo."¹⁶³

La doctrina española, principal influencia de nuestro trabajo, ha adoptado la acepción de hecho imponible, propuesta por Dino Jarach, expresión que también ha sido aceptada por el derecho positivo español ya que su Ley General Tributaria, en su artículo 28, dispone: "el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídico o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

¹⁶² Citado por RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., p. 116.

¹⁶³ GIANNINI, Achille Donato, Op. Cit., p. 83.

En nuestra doctrina, Flores Zavala se refiere al él como objeto del impuesto, y nos dice que “es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal... puede ser una cosa mueble, o inmueble un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitación.”¹⁶⁴

Por su parte, Jiménez González, denominándolo hecho generador, lo describe de la siguiente manera:

“...está constituido por un hecho definido por el legislador en el componente escrito de la ley y a cuya realización el propio legislador vincula la producción de una serie de consecuencias jurídicas, por supuesto la más importante es la de hacer surgir la deuda tributaria a cargo de quien lo realiza y que por esa sola razón asume la condición de sujeto pasivo o contribuyente.”¹⁶⁵

Asimismo, Jiménez González destaca la trascendencia de esta figura y realiza una explicación de cuestiones, nociones e instituciones que sólo pueden ser explicadas y entendidas a partir de la noción de hecho imponible:

“1. La determinación del momento de nacimiento de la obligación tributaria.

“2. La identificación del sujeto pasivo.

“3. La explicación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.

“4. La clasificación de los impuestos atendiendo a tal elemento.

“5. La determinación de los casos de evasión fiscal.

164 Op. Cit., p. 114 y 115.

165 JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 76.

“6. La definición de la competencia impositiva y la determinación de los supuestos de múltiple imposición, etcétera.”¹⁶⁶

Una última precisión que debemos realizar es que el hecho imponible resulta ser, necesariamente, una figura jurídica, ya que no sólo es creación de una ley, sino que constitucionalmente su establecimiento es exigido a través de una ley, en virtud de la reserva de ley existente respecto de los elementos del tributo, razón por la cual las relaciones que son consecuencia de su realización son relaciones jurídicas.

IV.2.1. Funciones del hecho imponible.

La doctrina, palabras más, palabras menos, atribuye al hecho imponible las siguientes funciones: a) como elemento generador de la obligación tributaria (o de legitimación del ingreso correspondiente a la misma), b) como elemento de identificación del tributo y, c) algunos doctrinarios lo consideran como índice o materialización de la capacidad tributaria.¹⁶⁷

IV.2.1.1 El hecho imponible como elemento que legitima la obtención de la prestación tributaria.

Para la teoría estática, o de la relación jurídica-tributaria, el hecho imponible es el elemento principal del tributo, ya que se le atribuye como función esencial el origen de la deuda tributaria cuando se actualiza el supuesto de hecho, teoría que concibe a esa función como la figura alrededor de la cual giran todas las demás relaciones que se desarrollan por virtud del fenómeno tributario.

En nuestro país el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6º., liga el nacimiento de la deuda tributaria a la realización del hecho imponible, esta situación

¹⁶⁶ Op. Cit, p. 256.

¹⁶⁷ Ver SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO “Lecciones de Derecho financiero”, 10ª.ed., Universidad

se regula también en casi todas las legislaciones positivas del mundo, que aceptan la teoría estática. El texto del precepto de marras es el siguiente:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

En relación con este tema, desde una perspectiva muy crítica y con un criterio trascendental y sintético, nos comenta Pérez Royo:

“Para la teoría de la relación jurídica tributaria, éste es elemento que aparece en primer plano, hasta prácticamente agotar la definición del hecho imponible. Puesto que la caracterización del tributo se agota en su definición como obligación *ex lege*, el hecho imponible aparece sencillamente como el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la ley el nacimiento de la citada obligación. El hecho imponible tiene un carácter *constitutivo* de dicha obligación.

“Desde la perspectiva a que nos referimos, es lógico que ésta se presente como la cuestión central en la consideración de la vida de la relación jurídica tributaria. Ello explica que durante mucho tiempo **uno de los temas preferidos en los debates doctrinales fuera el relativo al momento o circunstancia determinante del nacimiento de la obligación: a saber, si ésta nace directamente del hecho imponible o, por el contrario, la relación jurídica se entiende constituida en el momento posterior, cuando la Administración entra en contacto con el contribuyente para exigir el pago, mediante el oportuno acto administrativo de liquidación.** La doctrina tradicional (A.D. Giannini, Sáinz de Bujanda) sostuvo la tesis del efecto constitutivo del hecho imponible; era minoritaria, aunque prestigiosa, la opinión contraria (Allorio, A. Berliri)... Por nuestra parte, hemos de decir que **el debate carece de sentido...** Efectivamente, **la cuestión del nacimiento de la obligación tributaria tiene significado, no en sí misma, como cuestión abstracta, sino en relación con las consecuencias que de su solución se derivan para una serie de problemas relacionados con el aspecto temporal de dicha obligación: comienzo del plazo de la prescripción, establecimiento del orden de prelación de las deudas en**

Complutense de Madrid, Madrid, España. p. 199 y PEREZ ROYO, “Curso de Derecho Financiero” p. 122.

función de su antigüedad, etc. Pues bien, en todos estos casos, según tendremos ocasión de ver, la abstracta discusión sobre el carácter constitutivo del hecho imponible es de escasa, por no decir nula, utilidad: **se trata de cuestiones que es necesario examinar caso por caso en función de sus normas específicas que, por otra parte se encargan prácticamente siempre de resolver directamente el problema...** En cuanto a una importante cuestión de la vida de la obligación, **como es la relativa al momento en que la misma debe ser hecha efectiva, igualmente encontramos que la realización del hecho imponible (o de la liquidación) tampoco es determinante.** En función de las técnicas singulares de aplicación de cada tributo, encontramos pagos tributarios que coinciden con la realización del hecho imponible (son los menos, en el caso de los impuestos); otros, que se producen en un momento posterior, sobre la base de un acto de administración que liquida la deuda tributaria; otros que se producen igualmente en un momento posterior, pero sin la intervención de la administración (autoliquidaciones), y otros, en fin, que tienen lugar incluso antes de que haya concluido la realización del hecho imponible e incluso sin saber si éste va finalmente a tener existencia (caso de los pagos fraccionados o de las retenciones o de los pagos a cuenta).

“Teniendo en cuenta esto, nos parece que es más exacto decir, no tanto que la realización del hecho imponible hace nacer la obligación tributaria, sino que dicha realización es el elemento que fundamenta o *legítima* la adquisición de la prestación tributaria por la Administración, con independencia de los modos en que, según los diferentes procedimientos, tenga lugar esta adquisición o ingreso y de que el mismo se produzca, total o parcialmente, de modo simultáneo con la realización del hecho imponible, en un momento posterior o en otro anterior.”¹⁶⁸

Las precisiones de Pérez Royo son muy importantes, ya que nos hacen percibir la sinrazón del debate doctrinal sobre el momento de la génesis de la obligación tributaria, concluyendo que la realización del hecho imponible es el acto que da la legitimación para que la Administración tributaria pueda adquirir la prestación.

¹⁶⁸ PEREZ ROYO, Fernando, Op. Cit., pp. 124 y 125.

IV.2.1.2. El hecho imponible como elemento de identificación del tributo.

La realidad económica que captura el hecho imponible es utilizada para configurar cada tributo. Con base en la estructura del hecho imponible, podemos determinar la categoría tributaria ante la que nos encontramos; así, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación nos describe las características de cada categoría tributaria:

“ARTICULO 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

“I.- **Impuestos** son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

“II.- **Aportaciones de seguridad social** son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

“III.- **Contribuciones de mejoras** son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

“IV.- **Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contra prestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Partiendo de la descripción de cada categoría tributaria, y constatándola con el contenido del hecho imponible, podemos determinar ante qué categoría tributaria

nos encontramos, esta es una facultad que deben ejercer los tribunales encargados de la aplicación de las normas tributaria. Así por ejemplo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha elaborado la siguientes tesis:

“LITIS EN EL JUICIO CONSTITUCIONAL, AL DELIMITARLA, EL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION ESTA FACULTADO PARA ANALIZAR LA NATURALEZA JURIDICA DE UNA INSTITUCION. Por una exigencia de orden técnico jurídico, que deviene de la función de control de la constitucionalidad y de la de definir, en la medida que el caso lo requiera, las cuestiones que han suscitado opiniones encontradas de las partes, el órgano de primera instancia y la ley, debe desentrañarse jurídicamente, la naturaleza esencial de una determinada institución, figura jurídica o clasificación que establezca la ley, con independencia de la denominación que adopten las partes o que enuncie el texto legal, atendiendo a los elementos o características esenciales que la conforman, individualizan y hacen diferente de otras. De modo que no basta el consenso o aceptación tácita de las partes contendientes en el juicio natural, de la autoridad responsable o de lo que haya analizado el órgano jurisdiccional de amparo, en primera instancia, sobre la naturaleza jurídica de una institución, para tener por verdadera la denominación o clasificación adoptada, sino que ha de atenderse, sin alterar la litis del juicio constitucional, a los elementos o características esenciales que reúna la figura jurídica de que se trate, en su caso, a los conceptos jurídicos que permitan distinguirla, individualizarla, así como de ser necesario, al origen y evolución de la institución jurídica en análisis.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, Marzo de 1996, Pleno, Tesis P. XXXV/96, página 457.

Interpretando la norma tributaria en casos concretos, la descripción del hecho imponible la Suprema Corte ha señalado la verdadera naturaleza de algunas contribuciones, como ejemplo tenemos la siguiente tesis:

“CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. LAS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 190, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, POR LA

DOTACIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE Y DRENAJE A NUEVOS DEMANDANTES, TIENEN LA NATURALEZA DE DERECHOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1995).

El referido artículo preceptúa: "Tratándose de las obras de agua potable y drenaje proporcionadas por el Distrito Federal, aun cuando se trate de obras de captación de agua o drenaje realizadas por la Federación o fuera del Distrito Federal, se causarán contribuciones de mejoras, en los siguientes términos: I. Por la dotación del servicio de suministro de agua potable y drenaje a nuevos demandantes del mismo, se pagarán contribuciones de mejoras utilizando la forma oficial aprobada por las autoridades fiscales, conforme a las siguientes cuotas ...". La doctrina ha considerado, en términos generales, que las contribuciones de mejoras son un tipo de contribución especial que se paga, no por un servicio que el Estado presta, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben por éste. El contribuyente experimenta un beneficio especial consistente en el incremento del valor de sus bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no perciben. Aun cuando el citado artículo 190, fracción I, establece el cobro de contribuciones de mejoras a nuevos demandantes del servicio, lo cierto es que la obra pública ya existe; por tanto, no se surte la hipótesis de mejora de obras públicas cuando el particular que demanda el servicio no recibe un beneficio específico con la construcción de la obra, requisito indispensable para que se den este tipo de contribuciones, porque se trata de nuevos demandantes, los cuales tienen al filo de su banqueta el servicio de agua potable y drenaje, pues ya está tendida la red y la autoridad únicamente autoriza la prestación de ese servicio. **Por tal motivo, la norma tributaria prevé el pago de un derecho, impropriamente denominado contribución de mejoras, que se paga al Estado como contraprestación del servicio administrativo consistente en autorizar la prestación del servicio de agua potable y drenaje, el cual se otorga en función del interés general, y no de un grupo determinado de particulares.**"

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo VI, Agosto de 1997, Pleno, Tesis P. CXXIX/97, página 40

También, basados en su estructura se puede desprender ante qué que clase de impuesto o derecho nos encontramos, ya que cada uno de ellos se diferencia de los demás en virtud de su hecho imponible. Es decir, si nos encontramos ante el

Impuesto sobre Producción y Servicios, o bien respecto al Impuesto al Valor Agregado o a cualquier otra clase de impuesto.

IV.2.1.3. El hecho imponible como índice de capacidad económica.

En virtud de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria, en especial el de proporcionalidad tributaria, es necesario que los hechos imponibles sean reveladores de capacidad económica del sujeto sobre el que recae el tributo.

La proporcionalidad en materia tributaria ha sido interpretada por nuestro Más Alto Tribunal de la siguiente manera:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos...”**

Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Séptima Epoca, Pleno, Tesis 170, página 171.

En esta tesitura, el hecho imponible, como elemento principal del tributo, se encuentra cercanamente vinculado al principio de proporcionalidad, por lo que el legislador ve limitada su discrecionalidad en la fijación de los hechos imponibles de cada tributo, ya que no puede establecer aquellos que no sean reveladores de capacidad económica.

Es decir, el hecho imponible “ha de ser apto para poner de manifiesto que la persona que se encuentra con el referido hecho en una relación determinada debe

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por poseer una capacidad contributiva que lo acredita como contribuyente.”¹⁶⁹

Nuestro Más Alto Tribunal se ha pronunciado a este respecto, entre otras, en las siguientes tesis:

“CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. EL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS PREVISTO POR LOS ARTICULOS 178, 179 Y 180, SI ATIENDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL OBLIGADO. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, al resolver sobre la constitucionalidad de los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que el impuesto sobre nóminas no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, **puesto que su objeto es indicativo de la capacidad contributiva del sujeto obligado;** criterio que hoy se reitera con respecto a los artículos 178 a 180 del Código Financiero del Distrito Federal. En efecto, las erogaciones por concepto de remuneraciones a los trabajadores, suponen la existencia de una fuente tributable, pues es lógico que si no existiera una fuente de riqueza no podrían realizarse dichas erogaciones. De aquí que tales gastos sí son indicativos de la capacidad tributaria.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo II, Diciembre de 1995, Pleno, Tesis P./J. 42/95, página 75.

“ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN. Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, **pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.”**

¹⁶⁹ GONZALEZ GARCIA y PEREZ DE AYALA, “Curso de Derecho Tributario”, Volumen I, p. 206.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, Agosto de 1995. Pleno, Tesis P. XLVII/95, página 65.

Por otra parte, cabe aclarar que los demás elementos del tributo no quedan exentos del respeto al principio de proporcionalidad. Estudiadas sus funciones, pasemos a analizar la estructura del hecho imponible.

IV.2.2. Estructura del hecho imponible.

En nuestra doctrina, algunos autores se refieren únicamente al objeto del tributo realizando, de esta manera, un análisis simplista de este elemento. Sin embargo, el hecho imponible, como hipótesis jurídica de la cual surge la deuda tributaria, tiene una extensión mucho más amplia y una estructura compleja que merece un análisis detenido.

La doctrina ha distinguido dos elementos del hecho imponible, el subjetivo y el objetivo. Dentro de este último elemento, ha distinguido cuatro aspectos: el material; el espacial; el temporal y el cuantitativo.

Esta clasificación ha sido ya, afortunadamente, adoptada por nuestro Más Alto Tribunal, al fallar el amparo en revisión 351/97, promovido por Yoseff Waiss Strikowsky, el veinte de enero de mil novecientos noventa y ocho. Las consideraciones del asunto a las que se hace referencia serán transcritas posteriormente, al estudiar la relación entre la reserva de ley y el hecho imponible.

IV.2.2.1. Elemento subjetivo.

Achille Donato Giannini, en su clásica obra, expresó que el elemento subjetivo del hecho imponible “consiste en una determinada relación de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento

objetivo o material.”¹⁷⁰ Por su parte, Eusebio González García estima que la expresión titularidad del hecho imponible resume las mil variadas formas de vinculación que pueden existir entre el aspecto material y el subjetivo del hecho imponible.

Dilucidar el sujeto titular del hecho imponible no solamente es importante para determinar a la persona que en virtud de la realización del hecho imponible habrá de imponérsele la carga tributaria del pago, sino también para efectos correlativos como el cumplimiento de numerosas prestaciones de hacer o de no hacer, que forman parte de la relación tributaria, por ejemplo, las obligaciones de los retenedores.

Como dice Antonio Jiménez, “el hecho imponible no podría quedar totalmente caracterizado sin la atribución del mismo a un sujeto determinado, es decir, necesariamente tiene que vincularse a alguien por tanto ese alguien y los elementos de vinculación constituyen justo el elemento subjetivo de tal hecho.”¹⁷¹

IV.2.2.2. Elemento objetivo

El elemento objetivo del hecho imponible es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo).

Para la mejor comprensión del análisis que realizamos, no debemos de perder de vista que estos aspectos giran alrededor del elemento objetivo, tal vez la explicación de cada uno de los aspectos nos parecerá un poco complicada o demasiado técnica, por eso antes de entrar a su estudio directamente trataremos de dar una sencilla introducción.

¹⁷⁰ Op. cit, p. 84.

Para ello haremos referencia a dos momentos perfectamente diferenciados que suceden en la relación tributaria: la determinación de la existencia del crédito o del nacimiento de la obligación tributaria y, segundo, la liquidación de la cuota tributaria.

Pues bien, en la liquidación de un tributo debemos seguir los siguientes pasos lógicos:

- 1) Comprobar si se ha realizado en el caso concreto el presupuesto de hecho previsto por la norma tributaria.
- 2) Determinar, medir y, en su caso, valorar la base imponible.
- 3) Aplicar el tipo de gravamen previsto en la ley a la base para obtener el importe de la cuota tributaria.

Para realizar el primer paso, que nos llevará a la determinación de la existencia del crédito, debemos considerar exclusivamente que existan fácticamente los elementos subjetivo y objetivo (con sus aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo) del hecho imponible, mientras que para la liquidación del crédito habrá que acudir a la base y al tipo de gravamen, estos son dos momentos distintos que no pueden confundirse.¹⁷²

Ahora bien, la comprobación de la realización del hecho imponible pasa por las siguientes preguntas:

¹⁷¹ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 255.

¹⁷² VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Num. 60, Diciembre, España, 1965, p. 940.

ELEMENTO DEL HECHO IMPONIBLE	ASPECTO	PREGUNTA A REALIZAR PARA DETERMINAR LA COMPROBACIÓN DE LA REALIZACIÓN DEL H.I.
<u>ELEMENTO SUBJETIVO</u>		¿Quién realizó el hecho imponible?
<u>ELEMENTO OBJETIVO</u>	MATERIAL	¿Se realizó el acto, hecho o fenómeno gravado por la ley?
	ESPACIAL	¿Se realizó el hecho imponible en el lugar que delimita la ley?
	TEMPORAL	¿Cuándo se actualizó la hipótesis legal?
	CUANTITATIVO	¿En qué medida se realizó el hecho imponible?

Consideramos que con el planteamiento de estas sencillas interrogantes podremos comprender mejor la siguiente explicación

IV.2.2.2.1. Aspecto material.

Nos dice Eusebio González que se conoce el aspecto material del hecho imponible con gran variedad de denominaciones: objeto del presupuesto, presupuesto objetivo y objeto del hecho imponible, que vienen a indicar la situación de hecho o el elemento de la realidad económica tomado en consideración por la norma para configurar cada tributo.

En esta tesitura, siendo el aspecto del mundo fáctico que es utilizado para realizar la abstracción normativa, es explicable que la doctrina se haya ido de largo con las demás entidades constitutivas del hecho imponible, centrandó su atención única y exclusivamente en este aspecto.

Fernando Pérez Royo estima que el elemento material del hecho imponible coincide con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada al hecho imponible; asimismo, el autor también realiza un interesante apunte que creemos necesario transcribir, puesto que diferencia este aspecto, del llamado objeto del tributo:

“El elemento material o riqueza gravada viene a coincidir con otro concepto, que suele ser utilizado por la literatura e incluso por la legislación como es el de *objeto* del tributo. Al respecto conviene sin embargo, distinguir, según una prestigiosa doctrina, entre el objeto del tributo como elemento material explícitamente incorporado en la definición del hecho imponible y el objeto-fin o riqueza que realmente pretende gravar el mismo tributo, y cuya determinación se obtiene, no de los términos explícitos del hecho imponible, sino del conjunto de la disciplina de la prestación. En la generalidad de los supuestos, dichos conceptos serán coincidentes. La distinción adquiere su sentido en aquellos casos en que esta coincidencia no se produce.”¹⁷³

¹⁷³ PEREZ ROYO, Fernando, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, p. 125.

Continuando con el análisis del elemento objetivo del hecho imponible, siendo este elemento una situación fáctica, las distintas situaciones de hecho pueden, según González García y Pérez de Ayala, reducirse a dos grandes categorías:

“a) las consistentes en un **acto, hecho o fenómeno** en sí mismo **revelador de capacidad económica**; y b) las que consisten en un **acto o negocio jurídico, también revelador de capacidad económica**, y que han sido previamente asumidas como hechos jurídicos en otras ramas del derecho.”¹⁷⁴

De esta forma quedan prácticamente cubiertas todas las descripciones que pudieran darse de los hechos imponibles, como pudiera ser el consumo de un bien, la propiedad, la obtención de ingresos por la prestación de un servicio personal, independiente o subordinados, el consumo de un servicio, la producción de bienes o la prestación de servicios, etc.

Hay también que aclarar, como lo advierte el maestro Rodríguez Lobato que no sólo los hechos positivos pueden ser regulados como hechos imponibles por el legislador, sino también los negativos.

Por otro lado, nos llama la atención el señalamiento del maestro Rodríguez Lobato de que no sólo los hechos lícitos pueden considerarse para la formación del hecho imponible sino también los ilícitos, la explicación es muy interesante:

“Esto es así no porque en el Derecho Fiscal prive un concepto ético distinto al de las otras ramas del Derecho, sino porque para la tributación lo que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de capacidad contributiva y, además porque sería contrario al principio de igualdad y, por lo tanto, injusto que los contraventores de la ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con la ley y quedaran exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan del hecho

¹⁷⁴ Op. Cit, p. 208.

imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito.”¹⁷⁵

Ahora bien, con respecto al alcance del principio de reserva de ley en relación con este componente, la Corte ha declarado inconstitucional recientemente un impuesto en virtud de que no tiene fijado el compuesto objetivo del hecho imponible:

“HOSPEDAJE, IMPUESTO SOBRE. EL ARTÍCULO 56 DEL DECRETO 16025, QUE LO PREVÉ, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE JALISCO, VIGENTE DEL 1o. DE ENERO AL 2 DE MAYO DE 1996). Conforme al principio de legalidad tributaria, consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, los elementos esenciales de todo tributo como son el sujeto, el objeto, el procedimiento para calcular la base, la tasa y época de pago, deben consignarse expresamente en la ley. Ahora bien, el artículo 56 del Decreto 16025, del Congreso del Estado de Jalisco, establece que el objeto del impuesto sobre hospedaje es la prestación de servicios de hospedaje y que para efectos del propio tributo debe entenderse por tal prestación “el otorgamiento de albergue y de los servicios inherentes al mismo, a cambio de una contraprestación, sea cual fuere la denominación”, lo que implica indeterminación e incertidumbre respecto del objeto del citado impuesto, dando lugar a la transgresión del referido principio de legalidad, ya que con motivo del contrato de hospedaje las partes pueden pactar paralelamente la prestación de diversos servicios de la más variada índole, por lo que al establecerse el gravamen sobre aquellos servicios que se califican como “inherentes” al albergue, sin fijarse criterios o reglas que permitan distinguir entre tales servicios y aquellos otros que sin gozar de dicha calidad pueden otorgarse al huésped, se impide discernir con claridad cuáles están gravados y cuáles no. lo que da margen para la actuación discrecional de las autoridades exactoras. No es óbice a lo anterior el hecho de que el artículo 60 del propio decreto establezca las reglas para cuantificar la base gravable, pues las mismas sólo esclarecen algunos conceptos adicionales a la contraprestación pactada que deben incluirse en el cálculo correspondiente, pero no permiten determinar con claridad cuáles son los “servicios inherentes” gravados.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997. Pleno Tesis P./J. 53/97, p. 45

¹⁷⁵ Op. Cit, p. 118.

Aun cuando la Corte sigue llamando objeto al hecho imponible, nosotros podemos decir, gracias a la teoría general, que se viola el principio de reserva de ley en virtud de que falta precisión en cuanto a la fijación del componente objetivo del hecho imponible, ya que éste no se encuentra bien determinado por la ley pudiendo dar lugar a arbitrariedades en la interpretación del mismo, cuestión por la que nos resulta más sencillo detectar la inconstitucionalidad del tributo.

Pues bien, consideramos suficientemente estudiado este tópico y pasamos al siguiente.

IV.2.2.2.2. Aspecto espacial

Esta parte del hecho imponible se refiere a la relación del ordenamiento jurídico con el territorio en donde se circunscribe la aplicación de la hipótesis de la prestación tributaria o, en palabras de González García, “la precisa delimitación del ámbito geográfico dentro del que determinado hecho imponible va a producir sus efectos.”¹⁷⁶

Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano Serrano, refieren que este aspecto “indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta.”¹⁷⁷

Por su parte Sáinz de Bujanda reseña lo siguiente:

“La problemática del aspecto espacial del hecho imponible ha de ponerse en relación con la extensión del poder tributario. Ambos son problemas dependientes y complementarios entre sí. Efectivamente, los hechos imponibles se realizan en un determinado territorio, por lo que habrá que determinar la eficacia de las normas que regulan quiénes han de ser

¹⁷⁶ GONZALEZ GARCIA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, “Derecho Tributario”, Tomo I, 1ª. ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, p. 200.

¹⁷⁷ MARTIN QUERALT, Juan LOZANO SERRANO, Carmelo y otros, Op. Cit., p. 295.

sujetos -acreedor y deudor- de la obligación tributaria en función del territorio en el que el hecho imponible se haya producido. La importancia del problema queda más claramente de manifiesto si se tiene en cuenta que en los modernos ordenamientos tributarios priva el criterio territorial de sujeción al poder tributario sobre el criterio personal... procede señalar ahora que, atendiendo al elemento espacial, los hechos imposables pueden clasificarse en dos grupos: 1º Aquellos cuyos elementos se realizan íntegramente en el territorio de un solo ente público impositor, y 2º Aquellos otros cuyos elementos constitutivos se producen en el territorio de más de un ente público impositor.

“Los problemas aparecen en el segundo caso, pues hay que determinar cuál de los Estados ostenta el derecho de gravar el hecho imponible que se ha producido en el territorio de dos o más entes públicos...”¹⁷⁸

No haremos referencia al problema que plantea Sáinz de Bujanda, en virtud de que no es el tema de la tesis.

Con relación al principio de reserva de ley, respecto de este componente, la Corte ha sentado:

“NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. EL ARTICULO 45-G DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE DETERMINA EL TERRITORIO DONDE SE APLICA EL IMPUESTO. El artículo 45-G de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, establece claramente que se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que en el Distrito Federal realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado. Lo que la ley grava es la realización de esas erogaciones en el Distrito Federal, entendiéndose que si tal acción se lleva a cabo dentro de esta circunscripción territorial, la persona que la efectúe deberá cubrir el citado impuesto, con independencia del domicilio que tenga. En tales

¹⁷⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Lecciones de Derecho Financiero”, Op. Cit., p. 204.

condiciones, el gravamen en cuestión no viola en este aspecto el principio de legalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución de la República.”

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo IV Primera Parte, Pleno, Tesis P./J. 3/1990, p. 131

Brevemente esbozado este componente, pasemos al siguiente.

IV.2.2.2.3. Aspecto temporal.

El aspecto temporal del hecho imponible es la parte de la hipótesis normativa que delimita el tiempo en el que la misma se encuentra realizada, con el fin de determinar con precisión su momento de actualización.

Por su parte, Eusebio González y Pérez de Ayala consideran que es la parte que determina el momento en el que se considera realizado el hecho imponible (devengo) y, por consiguiente, desde ese instante surge el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Ahora bien, según nuestro derecho positivo las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, como expresamente lo determina el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, es decir, este artículo nos da un parámetro sobre lo que el legislador mexicano ha determinado respecto al elemento temporal del presupuesto de hecho del tributo. Esta es una regla general y cada legislación en particular fijará el aspecto de temporalidad del tributo que regule

Algunos autores, sobre todo de la doctrina estática, ligan el surgimiento de la obligación tributaria a la realización del hecho imponible, más como hemos destacado en líneas anteriores esto no es del todo correcto, ya que aun cuando el hecho imponible haya sido realizado no puede afirmarse con certeza que la

obligación ha surgido, en virtud de que el presunto acreedor carece de los medios jurídicos habitualmente atribuidos por el ordenamiento en defensa de su derecho, cuestión que nos lleva a concluir que, aun cuando con dicho suceso surge la legitimación de la administración tributaria para realizar todos los hechos tendientes a la consecución de tal fin, la obligación tributaria no surge con precisión hasta el momento que la administración liquida el importe del crédito tributario.

Respecto de este tema y con especial referencia a nuestro ordenamiento jurídico positivo, Rodríguez Lobato, expone lo siguiente:

“De gran importancia en el estudio del hecho imponible es el examen de su aspecto temporal para estar en condiciones de establecer el momento en que debe considerarse consumado. Por su estructura temporal observamos que los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y periódicos. Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; ejemplos de hechos imponibles instantáneos son los previstos en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación, pues cada vez que se celebra un contrato de compraventa respecto de un inmueble o se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

“Los periódicos son los que requieren de un determinado período de tiempo para su consumación, período que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplos de hechos imponibles periódicos son los previstos en los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, sobre Tenencia o Uso de Vehículos y predial.

“En algunos de los casos cuyo hecho imponible es periódico, al período de tiempo necesario para que se consume el hecho generador se le llama ejercicio fiscal, el que por

regla general es de un año, pero que en el caso de sociedades mercantiles puede, en casos de excepción, ser menor o mayor.”¹⁷⁹

Ahora procede estudiar lo relativo al componente cuantitativo del hecho imponible.

IV.2.2.2.4. Aspecto cuantitativo.

El componente cuantitativo del tributo es descrito de la siguiente manera por nuestro Más Alto Tribunal:

“El **aspecto cuantitativo** indica la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible, siempre que se trate de tributos variables, cuyos presupuestos de hecho son susceptibles de realizarse en distinta medida. (por ejemplo nivel de renta obtenida, valor de un bien transmitido o de un patrimonio, etc.) Por contra, los tributos fijos presentan hechos imponibles sin posibilidad de graduación, no encerrando este aspecto (por ejemplo, los derechos por el otorgamiento de una certificación)...”¹⁸⁰

Ahora bien, como estudiaremos posteriormente, existen tributos de cuota fija y de cuota variable, sólo en estos últimos existirá este aspecto.

IV.2.3. El hecho imponible y la reserva de ley.

Pues bien; después de exponer la estructura del hecho imponible, pasamos ahora al tema cardinal, que es el de la extensión de la reserva de ley y sus alcances respecto del hecho imponible.

¹⁷⁹ Op. Cit., p. 119.

¹⁸⁰ “Inconstitucionalidad del artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, 1ª. Ed., Suprema Corte de Justicia de la Nación, Serie Debates, Pleno, México, 1999, p. 159. Cfr. también con MARTIN QUERALT, Juan LOZANO SERRANO, Carmelo y otros. “Curso de Derecho financiero y tributario”, 7a. ed., Tecnos, Madrid, España, 1996, p. 297.

Si bien, ya hemos cavilado acerca de la existencia de la reserva de ley con relación al hecho imponible, ahora que conocemos mejor su estructura es menester profundizar en nuestro estudio.

Siendo el hecho imponible tan importante, es menester expresar que la reserva de ley se extiende a sus dos elementos, subjetivo y objetivo, y en cuanto a este último, a todos sus componentes, es decir, material, espacial, temporal y cuantitativo, por lo cual si no se fija en la ley cualquiera de los cuatro componentes, se viola el principio de reserva de ley, pues la ausencia de cualquiera de ellos acarrearía que el hecho imponible no se encontrara conformado, trayendo como lógica consecuencia que el tributo tampoco lo estuviera.

En efecto, la condición de regularidad constitucional que implica la reserva de ley acarrea como consecuencia que el tributo en su totalidad, o sea, todos los elementos que lo integran, únicamente deba ser regulado por la ley. En esta tesitura, siendo el hecho imponible un elemento esencial para la formación del tributo, resulta necesario que se encuentre cubierto en su totalidad por la reserva de ley.

En virtud de lo anterior, resulta inconcuso que los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible, incluyendo los cuatro componentes del elemento objetivo que hemos explicado y que forman un todo inseparable, deben estar regulados por la ley.

Más aún, cada uno de ellos debe de estar regulado por la ley en su totalidad, es decir, las descripciones normativas deben de ser absolutas y claras, a grado tal que no deben dejar espacio a la discrecionalidad de la administración tributaria.

En efecto, la ley no sólo debe de regular el hecho imponible con sus elementos y respectivos aspectos, sino que la reglamentación que ella realice debe de

ser completa; primero, cada uno de los elementos del hecho imponible debe estar regulado por la ley y, segundo, debe definir con claridad cada uno de los componentes del elemento objetivo del hecho imponible para que no quede margen a la arbitrariedad.

Ciertamente, el “regular por ley” el hecho imponible, y dejar a la Administración la complementación de las hipótesis normativas que configuran el hecho imponible resulta a todas luces violatorio del principio de reserva de ley, puesto que en última instancia la fijación del tributo no está quedando en manos del Legislativo, sino del Ejecutivo en virtud de la técnica de deslegalización.

Como ya hemos mencionado en capítulos anteriores, la deslegalización es la operación consistente en que una ley permite que los preceptos existentes en una determinada materia sean modificados o derogados por un reglamento, privando de esta manera de eficacia a las disposiciones legales vigentes, ya que el reglamento, en virtud de la habilitación, podrá modificar o derogar disposiciones contenidas en leyes anteriores, lo que no sería posible sin esta técnica.

Resulta evidente que la deslegalización constituye una técnica violatoria de la reserva de ley, en tanto que es un fraude que realiza el legislador al principio constitucional que, como hemos mencionado, va dirigido con más fuerza hacia la actuación del Legislativo que a la del Ejecutivo.

Ahora bien, Cuauhtémoc Reséndiz llama la atención sobre el problema, en especial respecto de lo que ha llamado leyes vacías, es decir, aquéllas que no contienen ninguna regulación y conceden a otra autoridad, distinta al legislador, la facultad para colmar su contenido; así, en el Código Tributario de la Federación las reglas o disposiciones de carácter general se han vuelto muy comunes. Expone el autor:

“...los artículos 7, 14, 16-A, 20, 23, 29, 30, 30-A, 31, 32-B, 33-G, 36, 39, 66 y 83 remiten a reglas o disposiciones de carácter general. Tales remisiones, en nuestra opinión, constituyen una indebida delegación de la facultad de legislar, pues una cosa es emitir normas a través de la expedición de la ley, que el titular de la facultad reglamentaria individualice a través de un reglamento y otra muy diferente que se otorgue una facultad que no se encuentre plenamente delimitada. El reglamento, en estos casos, no constituye un medio para aplicar la ley, sino un instrumento que llena el vacío creado por la delegación de la facultad legislativa. Es decir, el ejercicio de la facultad de legislar por un órgano que no ha sido autorizado para ello.... Cuando el Congreso de la Unión, sin regular hipótesis normativa alguna o precisar los alcances de la norma que resultará, deja en el Presidente de la República o en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de emitir normas, delega la función legislativa. Es decir renuncia al ejercicio de la facultad que el texto constitucional le atribuye. La norma resultante de esa indebida legislación de facultades deviene en inconstitucional y puede ser impugnada a través de los medios de control de la regularidad constitucional.”¹⁸¹

Nosotros coincidimos con Reséndiz y hacemos hincapié en que la situación que él describe es ya en sí misma inconstitucional, pero se vuelve doblemente cuando incide sobre alguno de los elementos esenciales del tributo, que están protegidos, como hemos ya estudiado, por la reserva de ley.

Ahora bien, por otra parte, la ley debe de ser lo suficientemente precisa y no dejar espacio a la interpretación discrecional de la Administración, por lo que la redacción de las hipótesis normativas plasmadas en la ley debe de ser clara y precisa. Aun cuando sabemos que es prácticamente imposible llegar a una definición totalmente clara y también lo es que obliguemos al legislador a definir cada uno de los vocablos utilizados en su redacción, en cambio, sí es posible reducir casi en su totalidad la discrecionalidad, sobre todo poniendo énfasis en los términos que no sean cotidianos o de común entendimiento, o que siéndolo, se presten a confusión.

¹⁸¹ RESENDIZ NUÑEZ, Cuauhtémoc, “Leyes vacías” Op. Cit., p. 28.

La situación anterior ha sido recogida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con más o menos tino, y plasmada en la siguiente tesis:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, Febrero de 1996, Pleno, Tesis P. XI/96, página 169.

La tesis anterior es muy interesante ya que delimita los requisitos que debe alcanzar la ley, al indicar que **“es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales.”**

Sin embargo, esta tesis navega en el límite entre lo constitucional y lo inconstitucional, ya que las violaciones al principio de reserva de ley no pueden ser corregidas por medio de la interpretación administrativa o jurisdiccional a la ley.

En efecto, cuando se da la concurrencia de algunos de los elementos distinguidos por el legislador, de dos elementos sencillos de fácil entendimiento, pero que al momento de unirse nos cause confusión para clasificarlo, para determinar su naturaleza y en la cual el legislador sea omiso sobre cuál deba prevalecer, ni qué cuestiones deben tomarse en cuenta para fincar esa prevaencia, si queda un **margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras**, por lo que hay una violación al principio de reserva de ley, ya que el legislador debe de sentar un criterio que no permita confusiones en la determinación del tributo a pagar.

Esta situación ya se presentó ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 4732/90, en donde se combatió la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Anuncios en la Vía Pública, que regula Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, por considerar que violaba el principio de legalidad, cuestión que fue confirmada en su sentencia por el Más Alto Tribunal.

Otro caso que nos llama la atención es algo a lo que es muy dado el legislador mexicano, y es lo que el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano denomina como la “fórmula del escopetazo”. Esta situación se presenta cuando el legislador no encuentra los conceptos que definan las situaciones que pretende establecer y recurre a una fórmula general, aunque la misma padece de vaguedad.¹⁸²

El caso al que nos referimos, que ha sido recientemente estudiado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es el amparo en revisión 351/97, promovido por Yoseff Waiss Strikovski, cuyo primer proyecto fue presentado bajo la ponencia

¹⁸² “Inconstitucionalidad del artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, Op. Cit., p. 12.

del Ministro Juan Díaz Romero, discutido y resuelto en sesión pública del Tribunal Pleno correspondiente al veinte de enero de mil novecientos noventa y ocho y en donde se decidió rechazar el proyecto, que proponía negativa del amparo, y conceder la protección constitucional. En el asunto en comento se analizó la constitucionalidad del artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, situado en el Capítulo X, "De los demás ingresos que obtengan las personas físicas", cuyo texto es:

"Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los Capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio".

La norma anterior claramente propicia la arbitrariedad de la Administración, porque no define el componente material del tributo, ya que no se precisa el acto o actividad que dará origen a la prestación tributaria y así fue decidido por mayoría del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el que declaró la inconstitucionalidad de este artículo.

El engrose de este asunto fue encargado al señor Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, quien contó con la colaboración del Ministro Genaro David Góngora Pimentel. Esta es una sentencia importantísima que, por principio de cuentas, sienta doctrina jurisprudencial al analizar la estructura del hecho imponible y pone un alto a la viciosa práctica del escopetazo. Nos parece indispensable transcribir la parte más notable de la ejecutoria, referente a la teoría general¹⁸³:

¹⁸³ Existe una polémica interesantísima en lo relativo a este asunto ya que Enrique Calvo Nicolau critica acérrimamente la resolución de la Suprema Corte de Justicia en su libro "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Tomo II-B, 1ª. ed., Editorial Themis, México, 1998, pp. 1390 a 1406. En la posición contraria, el Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, escribió un artículo denominado "La inconstitucionalidad del Artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta", que fue publicado en Nuevo consultorio Fiscal, Número 228, febrero, 1999, p. 41. Remitimos al lector a estos interesantes estudios.

“En cuanto a la estructura del hecho imponible, la doctrina distingue dos elementos: el subjetivo y el objetivo.

“El **elemento subjetivo** es la relación preestablecida también por la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento (objetivo) a fin de que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público.

“Por su parte, el **elemento objetivo** del hecho imponible (o presupuesto objetivo) es un **acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes** que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo).

“El aspecto **material o cualitativo** indica el **hecho, acto, negocio o situación que se grava**, y que en los sistemas tributarios desarrollados suele encontrarse en estrecha relación con un índice de capacidad económica, como la renta, el patrimonio o el consumo.

“Para fines ilustrativos, se puede señalar el siguiente esquema de supuestos:

“1°. Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformado, consiguientemente, en figura jurídica dotada de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.

“2°. Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como hecho imponible por obra de la ley tributaria.

“3°. Un estado, situación o cualidad de la persona.

“4°. La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica.

“5°. La mera titularidad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.

"El **aspecto espacial** expresa el lugar de realización del hecho imponible, lo que será relevante en el ámbito internacional para determinar el ente público impositor, dada la vigencia del principio de territorialidad y su correlativo de residencia efectiva. También en el ámbito interno es significativo, deslindando competencias entre los entes territoriales (Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios), atendiendo normalmente al lugar de residencia de la persona en los impuestos personales, al de radicación de los bienes cuando gravan éstos y al de celebración o efectos de los actos y contratos cuando tienen éstos por objeto.

"El **aspecto cuantitativo** indica la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible, siempre que se trate de tributos variables, cuyos presupuestos de hecho son susceptibles de realizarse en distinta medida (por ejemplo nivel de renta obtenida, valor de un bien transmitido o de un patrimonio, etc.). Por contra, los tributos fijos presentan hechos imponibles sin posibilidad de graduación, no encerrando este aspecto (por ejemplo, los derechos por el otorgamiento de una certificación).

"Finalmente, el **aspecto temporal** manifiesta el momento de realización del hecho imponible, dando lugar a la división entre tributos instantáneos y periódicos. En los primeros, es posible identificar el instante concreto en que el hecho imponible se realiza (por ejemplo, transmisión de un bien mediante escritura pública), mientras que en los segundos el hecho se produce de forma continuada o ininterrumpida en el tiempo, con tendencia a reproducirse, por lo que no es posible aislar un instante concreto como momento de realización (por ejemplo, titularidad de un bien inmueble). En estos últimos, no podría exigirse el tributo hasta que no cesara el hecho, y por ello la ley crea la ficción de fraccionar esa continuidad en períodos impositivos, entendiendo que en cada uno de ellos se realiza íntegramente el hecho imponible y surge la obligación tributaria, con autonomía e independencia respecto a las de períodos anteriores y posteriores.

"Del concepto y elementos anteriores, se puede concluir que **la inconstitucionalidad del artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se origina porque el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible no está expresamente establecido en la ley, no existe, sino que al decir "ingresos distintos" a los nueve anteriores, deja a las autoridades fiscales el arbitrio de establecer en qué casos el contribuyente ha**

obtenido ingresos y en qué casos no, lo que lleva a que, sin razón ética ni jurídica, se entregue la causación del tributo a las autoridades fiscales.

“En efecto, gracias al artículo 132 las autoridades fiscales pueden armar el hecho imponible (obtención de ingresos) y, por tanto, fijar la base gravable y el impuesto a pagar. Es decir, el artículo referido es inconstitucional porque provoca que el hecho imponible que origina el tributo (obtención de ingresos) se encuentre en la mente de quien aplica la norma (autoridad fiscal), y no en la norma de legislador.

“La expresión **“ingresos distintos”** a los señalados en los nueve capítulos anteriores, no es otra cosa que una vestidura exterior para establecer a placer el hecho imponible. Esa expresión deja un gran margen de laxitud a la autoridad fiscal que, cuando aplica el artículo 132, produce una resolución arbitraria, porque se deja librada al criterio del organismo recaudador la posibilidad de utilizar el precepto en forma totalmente discrecional.

“El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la tasa; por lo que, todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa...”¹⁸⁴

Para redondear los razonamientos de la resolución de la Suprema Corte, nos parece importante citar al maestro Jiménez González, quien expuso:

“Fórmulas de habilitación genérica o a granel, en ocasiones utilizadas bajo expresiones tales como “y además todas las potestades que resulten necesarias para el cumplimiento de su contenido”, constituyen la negación más genuina de la legalidad y por ende no cabe dentro de un Estado de Derecho.”¹⁸⁵

¹⁸⁴ Ibidem, pp. 158 a 161.

¹⁸⁵ Op. Cit., p. 182.

Estas son algunas de las situaciones que violan el principio de reserva de ley, con respecto del hecho imponible y también, en otras ocasiones, respecto de los demás elementos del tributo.

IV.3. Los sujetos del tributo.

Siendo la relación tributaria el núcleo base de nuestra materia y significando la misma la existencia de derechos y obligaciones, presupone la existencia de dos sujetos, los que giran sobre la concepción de que el crédito tributario es el principal contenido de la relación tributaria, por lo que, en función a esta concepción, se determinan los sujetos activos y pasivos, obviamente ambos son elementos esenciales del tributo y deben estar determinados en la ley.

IV.3.1. El sujeto activo.

Señala Rodríguez Lobato que el sujeto activo lo es el Estado pues es él quien está investido de la potestad tributaria; que en los estados federales, además de la Federación, lo son también las entidades federativas, ya que éstas también tienen potestad tributaria propia, puesto que así lo determina la Constitución Federal y deben seguir, obviamente, los lineamientos trazados por ésta. Existen, por otra parte, otros sujetos activos de la obligación fiscal cuya potestad está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación del ejercicio de la potestad mediante ley, sobre todo tratándose de determinados organismos con personalidad propia, diferente a la del Estado que colaboran con él en una función como la prestación de servicios públicos o sociales, por lo que, para conseguir esta finalidad y darles viabilidad financiera, el Estado los autoriza a recaudar tributos en los términos que el mismo establece por medio de la ley.¹⁸⁶

¹⁸⁶ Op. Cit., pp. 131 a 134. Cabe hacer notar la posición del autor que considera inconstitucional la

Por otro lado, algunas corrientes de la doctrina consideran sujeto activo, fundamentalmente, al acreedor de la obligación tributaria, como sujeto titular del crédito sin importar si éste es o no titular de la potestad tributaria.

Don Fernando Sáinz de Bujanda explica:

“Como es sabido, el sujeto activo del poder tributario es el ente que, bien al amparo de normas constitucionales (poder originario), bien al amparo de leyes no constitucionales, es decir ordinarias (poder derivado) establece el tributo. **El sujeto activo de la obligación tributaria será, en cambio, el ente que asuma una posición acreedora dentro de cada obligación concreta**

“**La hipótesis más frecuente es la de que el ente dotado de poder tributario establezca tributos para la cobertura de sus propios gastos.** En tal caso las normas tributarias que dicho ente público dicte establecerán que el propio ente del que dimanar será el titular de los créditos tributarios que surjan con motivo de la realización de los hechos imposables.

“Pero también puede ocurrir que un sujeto, dotado de poder tributario, establezca tributos con la finalidad de que los ingresos obtenidos con ellos se destinen a la cobertura de gastos de otros entes públicos. En esta caso, **puede ocurrir que las normas dictadas por el sujeto activo del poder tributario conviertan en sujetos activos de la obligación tributaria a los entes a los que deseen atribuir los ingresos que dichos tributos procuren, dotándoles, además, de competencia para recaudarlos.**”¹⁸⁷

En nuestro estado federal, como hemos referido en los primeros capítulos, existen tres niveles de gobierno: Federación, Entidades Federativas y Municipios, con dos órganos legislativos el federal y el estadual, este último legislando para sí y para el Municipio,

delegación de la potestad tributaria si la propia delegación no se encuentra expresamente prevista en la Constitución, opinión que compartimos.

¹⁸⁷ “Lecciones de Derecho Financiero”, Op. Cit, p. 218.

Por otra parte está el caso de los organismos fiscales autónomos, que por virtud de una ley desarrollan la función recaudatoria para cubrir sus gastos por tratarse de empresas que se dedican a prestar servicios públicos, como es el caso de las aportaciones de seguridad social.

IV.3.2. El sujeto activo y la reserva de ley.

Como hemos visto, la condición de sujeto activo de la potestad tributaria y de sujeto activo de la obligación tributaria puede coincidir en un sólo sujeto, de hecho esta es la regla general. Sin embargo, también puede suceder el caso que alguna de estas calidades esté atribuida a entes públicos distintos, como el caso de los tributos del Municipio que son legislados por la cámara de diputados local o el caso de los organismos fiscales autónomos.

En todo caso, el sujeto activo de la obligación fiscal debe de serlo por virtud de una norma de rango legal, puesto que el sujeto activo queda comprendido dentro del ámbito de la reserva de ley.

Por otra parte, nos parece interesante el comentario de Sáinz de Bujanda, quien opina que compete a la ley señalar los elementos básicos del tributo, dentro de los que obviamente se incluye el sujeto activo, pero no será constitucionalmente necesario, por imperativo de este precepto, que se señalen por la ley las atribuciones de los órganos de gestión tributaria o los procedimientos de liquidación y recaudación de los impuestos.

La Suprema Corte de Justicia resolvió un asunto sobre esta materia, el sumario del criterio es el siguiente:

"ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACION. EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA TIENE FACULTADES CONSTITUCIONALES PARA

CREARLAS (ARTICULO 111 DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EL 25 DE ENERO DE 1993). La circunstancia de que el artículo 111 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contemple la creación de Administraciones Locales de Recaudación, no implica que a través de dicho ordenamiento se esté facultando al presidente de la República para crear esos organismos, pues tal facultad le es otorgada directamente por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto le otorga, entre otras, la facultad reglamentaria, que constituye un medio para proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las leyes; por ello, el titular del Poder Ejecutivo, obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que está investido, puede expedir normas especiales a fin de crear las dependencias necesarias para la realización de funciones previstas en la ley y las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa. En consecuencia, el artículo 111 del Reglamento mencionado, no es contrario a la Constitución, puesto que es una disposición reglamentaria especial expedida con apoyo en el artículo 89, fracción I, constitucional y en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, para desarrollar y detallar los principios generales contenidos en ésta y en el Código Fiscal de la Federación, a fin de facilitar el ejercicio de las funciones que conforme a esos ordenamientos debe realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cobro de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo IV, Diciembre de 1996, Pleno, Tesis P. CXLVI/96, página 5.

Concluido este apartado, pasemos a estudiar al otro sujeto de la relación tributaria.

IV.3.3. El sujeto pasivo.

Para este apartado, nos basaremos en la obra del Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, joven autor mexicano quien ha estudiado en su tesis doctoral con mayor profundidad estos temas.¹⁸⁸

En principio parece sencillo señalar como sujeto pasivo del tributo a la persona física o moral que debe realizar el pago del tributo en favor del Estado, sin embargo, resulta necesario analizar con mayor profundidad esta apreciación.

De acuerdo con Alvarado, la doctrina se pronuncia en el sentido de que “sólo puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria aquel que debe entregar el objeto de dicha obligación, con la consecuencia de quien no debe nada al acreedor o quien debe entregar en virtud de obligación diversa no es sujeto pasivo de la obligación tributaria. De donde se desprende que sujeto pasivo de la obligación tributaria y deudor del impuesto, son términos necesariamente equivalentes.”

Ahora bien, para determinar al sujeto pasivo y la razón por la que un sujeto se convierte en deudor del tributo, debemos tener presente que la obligación tributaria tiene naturaleza “ex lege” y, por tanto, nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la ley, en consecuencia el sujeto pasivo será aquel que ponga en acción ese presupuesto, por lo tanto, la condición de sujeto pasivo debe vincularse directamente con la realización del hecho imponible.

Asimismo, debe tomarse en cuenta el principio constitucional de capacidad contributiva, pues rige la situación de quien realiza el hecho imponible y ha de ser el sujeto pasivo, ya que al llevar a cabo el presupuesto de hecho previsto en la ley, manifiesta la capacidad económica que se debe gravar.

Tal como comenta el Dr. Alvarado las apreciaciones hasta aquí esgrimidas resultan lógicas y fundadas, sin embargo, no siempre son tomadas en cuenta por el legislador, tal como se desprende, por ejemplo, de la lectura de los artículos 30 de la Ley General Tributaria española, que literalmente dispone que ‘Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta **obligada** al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como **contribuyente** o como **sustituto del mismo**’. El Código Fiscal de la Federación de México, no contiene concepto alguno de sujeto pasivo, aunque interpretando sistemáticamente su artículo 26 llegaríamos a la conclusión de que los sujetos pasivos son el contribuyente y los responsables solidarios.

Ahora bien, el derecho positivo contempla como sujeto pasivo del tributo no sólo a quien lleva a cabo el hecho previsto por ella, sino también a otros sujetos que realizan un hecho distinto, tales como el sustituto y el responsable solidario e incluso se impone al sujeto realizador del ‘hecho imponible’ (sujeto pasivo) el deber de reembolsarse a costa de un tercero –repercutido- de las cantidades por él erogadas, provocando con esto que el sujeto que realiza el hecho imponible no resulte ser quien soporta definitivamente el gravamen, como ocurre en los impuestos al consumo, tipo impuesto al valor agregado.

IV.3.3.1. Características del Sujeto Pasivo.

Respecto de las características del sujeto pasivo, nos dice el Dr. Alvarado Esquivel, que la doctrina reconoce las siguientes:

1ª. Es el titular del hecho imponible.

¹⁸⁸ “El estatuto jurídico del responsable en la normativa del Derecho fiscal mexicano”, tesis presentada para obtener el grado de Doctor en la Facultad de Derecho de la UNAM en el año de 1999.

2ª. Es quien ha de soportar, por mandato de la ley, la carga tributaria derivada de ese hecho.

Como hemos manifestado, coincidimos con la idea de que el contribuyente es el único sujeto pasivo de la obligación tributaria, en virtud de que es él quien realiza el hecho imponible previsto por la ley y manifiesta con ello la capacidad contributiva que será objeto del gravamen, características que no poseen los demás deudores del tributo, razón por la que los consideramos excepciones creadas por el legislador tributario.

IV.3.3.2. Otros Sujetos Tributarios.

Pasemos a estudiar los casos a los que hacemos referencia.

IV.3.3.2.1 El sustituto del contribuyente.

Con relación al sustituto, A.D. Giannini manifiesta que: “Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo de las relaciones con la Administración Financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada –no junto al sujeto pasivo, sino **en lugar** del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona se le da en la moderna doctrina del Derecho Tributario el nombre de ‘sustituto del impuesto’.”¹⁸⁹

La expresión “en lugar de” significa que el sustituto ocupa la posición del sujeto pasivo, sin desplazarlo totalmente y, por lo tanto, queda obligado a cumplir la obligación tributaria del contribuyente, pero no tiene que soportar la carga tributaria

¹⁸⁹ Op. Cit, p. 126

toda vez que no ha sido él quien ha manifestado la capacidad económica que ha de ser gravada, razón por la que la ley debe contemplar alguna disposición en la que se le permita resarcirse del tributo pagado, determinando el deber de soportar definitivamente dicha prestación material al que es titular del hecho imponible, es decir al contribuyente.

Así, podemos observar que en el caso del sustituto del contribuyente, existe sólo una obligación tributaria pero por disposición de la ley hay dos sujetos pasivos, de esta manera se posibilita a la Administración Pública el cobro del impuesto a un sujeto distinto del que manifestó su capacidad económica, lo que resulta ser una anomalía que supone siempre una alteración de los principios lógicos que disciplinan la aplicación del tributo.

IV.3.3.2.2. El repercutido.

Dentro de los impuestos al consumo, tales como el IVA, encontramos que el legislador exige al sujeto que realiza el hecho que en ella se contempla (por ejemplo, prestación de servicios) el traslado del impuesto al consumidor, quien se convierte en sujeto repercutido y será el que finalmente pagará el tributo.

Podemos apreciar que en este caso se desliga la capacidad contributiva objeto de gravamen del concepto de sujeto pasivo, toda vez que quien realiza el hecho imponible es el prestador del servicio, razón por la que debe ser considerado sujeto pasivo y, no obstante ello, el sujeto al que la ley quiere gravar es el sujeto repercutido que revela su capacidad económica al realizar su consumo.

De esta manera –y a pesar que el principio de capacidad contributiva se respete finalmente a través de la repercusión-, el tercero repercutido también ha venido indudablemente a alterar los moldes clásicos de la obligación tributaria,

produciendo ahora la desnaturalización de la figura del sujeto pasivo contribuyente.

Por lo anterior, coincidimos con la opinión del Dr. Alvarado en el sentido de que la obligación tributaria tiene por naturaleza y en todo caso un solo sujeto pasivo que cuenta con las características ya referidas, que es en una palabra el contribuyente. Por lo tanto, todo aumento en el número de sujetos pasivos es injustificado y por ello debe ser rechazado, sobre todo cuando se tiene conocimiento de que su creación se debe al capricho del legislador, o en el mejor de los casos, a razones de política económica o de administración del tributo, que deja a un lado el principio de capacidad contributiva.

IV.3.3.2.3. El responsable tributario.

Junto con las dos clases de obligados tributarios, se incluye también, como esboza Alvarado Esquivel, a los responsables tributarios, que son otra categoría que tiene una gran importancia, respecto a esta figura nos dice el autor citado:

“...la responsabilidad tributaria tiene como finalidad primaria asegurar el pago del tributo. Para conseguir este apreciable fin, el Legislador articula la responsabilidad tributaria como una garantía de la prestación tributaria, o bien, como una sanción reparadora que elimina -o disminuye- la lesión patrimonial de la Hacienda Pública sufrida por la conducta ilícita del responsable.”

El legislador mexicano ha refundido las hipótesis de responsabilidad tributaria en el artículo 26, del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

“1. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

“II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

“III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

“No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar avisos y de proporcionar informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

“La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos.

“a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

“b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

“c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

“IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

“V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

“VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

“VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

“VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

“IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

“X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

“XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

“XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

“XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

“XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

“La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

“Artículo 26-A.- Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título IV, Capítulo VI, Sección I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 112, 112-A y 112-B del ordenamiento antes citado.”

Finalmente, compartimos la idea de reservar el término sujeto pasivo para el contribuyente que es el titular del hecho imponible pues es quien manifiesta la capacidad contributiva y determinar que por ley y para facilitar la gestión tributaria se puede aumentar el número de obligados tributarios.

Pues bien, no siendo el tema central de este trabajo el examen del sujeto pasivo, consideramos que con el estudio de Alvarado Esquivel se encuentra suficientemente esbozado, por lo que pasamos a estudiar su relación con la reserva de ley.

IV.3.4 El sujeto pasivo y la reserva de ley.

Resulta evidente que el establecimiento del sujeto pasivo está protegido también por el principio de reserva de ley, pues siendo el principal incido en su patrimonio por la detración que en éste implica la carga tributaria, su fijación resulta esencial para la existencia del tributo y está, por lo tanto, cubierto por el mencionado principio constitucional.

Como dice Antonio Jiménez González “nadie podrá ser llamado a soportar una carga tributaria si no es que su condición de obligado le viene impuesta por ley.”¹⁹⁰

En efecto, la presencia del sujeto deudor resulta esencial en la existencia de la obligación, puesto que ésta se caracteriza como un vínculo jurídico entre dos o más sujetos que nos constriñe a hacer o a dejar de hacer. La extensión de la reserva de ley a los sujetos resulta imprescindible, pues es necesario que sea la ley quien determine quiénes habrán de pagar el tributo.

La ley debe determinar con claridad no sólo la hipótesis en virtud de la cual habrá de pagarse el tributo, sino también a los obligados por la carga tributaria.

La Suprema Corte ha resuelto, entre otros, el siguiente precedente, respecto del sujeto pasivo y el principio de legalidad:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AUNQUE SU DENOMINACION NO INCLUYA A TODOS LOS SUJETOS, SI ESTOS SE DEFINEN CLARAMENTE EN SU ARTICULO 1o. El principio de legalidad tributaria que deriva del artículo 31, fracción IV, constitucional, significa que el gravamen debe establecerse por el Poder

¹⁹⁰ Op. Cit., p. 95.

Legislativo en una ley, consignándose en ésta de modo expreso las características esenciales del tributo para evitar la arbitrariedad en su aplicación. El artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas establece que los sujetos pasivos son: a) Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales, residentes en México; b) Las sociedades mercantiles y las personas físicas residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país; c) Las personas que sin dedicarse a actividades empresariales, otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en tales actividades por un tercero; y d) Las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles. **Por tanto, si en dicha disposición se definen con toda claridad y precisión los sujetos del tributo, debe concluirse que la ley acata en tal aspecto el principio de legalidad impositiva, siendo intrascendente que el título de la ley no coincida con la definición de los sujetos pasivos o con algún otro elemento impositivo, en virtud de que la garantía de legalidad tributaria no exige que los elementos impositivos se encuentren contenidos en la denominación del ordenamiento.**"

Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VI, Primera Parte, Pleno, Tesis P./J. 19/90, página 58.

Ahora bien, con relación al sujeto pasivo realizador del hecho imponible, su determinación resulta sencilla. La cuestión se complica con los responsables tributarios.

Nosotros opinamos que el establecimiento de la responsabilidad tributaria debe estar cubierto por la reserva de ley, puesto que si bien no incide directamente en la relación principal, muchas veces el responsable es el que termina pagando el crédito tributario, lo que significa un perjuicio a su patrimonio que debe estar cubierto por la reserva de ley, atento a la finalidad protectora de esta última.

En efecto, la materia de la responsabilidad debe ser reservada a los actos de los órganos del Estado dotados de potestad legislativa, es decir, debe regularse por ley formal, ya que **la reserva de ley cumple una función de garantía de los derechos de**

libertad y propiedad de los particulares, garantía que se refleja desde el momento en que la reserva de ley impone la regla según la cual los particulares sólo pueden ser limitados en sus derechos fundamentales por leyes aprobadas por sus representantes en el Parlamento, substrayendo dichos derechos del alcance de los actos y facultades de la Administración.

El Dr. Miguel de Jesús Alvarado, nos da elementos para fundamentar nuestra afirmación:

“1ª) La figura de la responsabilidad, al establecer para el sujeto responsable el deber de cumplir una obligación pecuniaria, es decir, la obligación tributaria, es evidente que constituye una <<prestación patrimonial>>.

“2ª) Al constituir la responsabilidad tributaria una <<prestación patrimonial>>, es obvio que queda cubierta por la reserva de ley.

(...)

“4ª) Por tanto, el establecimiento de todo supuesto de responsabilidad tributaria debe venir realizado sólo por normas de la jerarquía de la Ley formal.”¹⁹¹

Asimismo, el Dr. Alvarado considera que esto se refleja en nuestro ordenamiento positivo:

“Por su parte, el CFF omite hacer referencia directa a este punto, ya que su artículo 26 sólo se concreta a señalar que “Son responsables solidarios con los contribuyentes”.

Sin embargo, consideramos que la responsabilidad tributaria sí está sujeta a la reserva de ley, pues, en términos del artículo 38 del propio CFF, la resolución administrativa que

¹⁹¹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LOS DERECHOS ESPAÑOL Y MEXICANO”, tesis doctoral presentada ante la Universidad de Salamanca, España, en el año de 1994, inédita.

derive la responsabilidad solidaria debe indicar, entre otros datos, <<la causa legal de la responsabilidad>>.”¹⁹²

Ahora bien, estimamos que la regulación del artículo 38 del Código Tributario Federal establece una preferencia de ley, lo que resulta clarificador pero innecesario, ya que la responsabilidad está protegida por el principio constitucional de la reserva de ley, a lo que se llegaría por interpretación constitucional, sin necesidad del texto legal ordinario.

IV.4. Época de pago. ¿Se encuentra cubierta por la reserva de ley?.

Aun cuando este tema sea ajeno a los elementos cualitativos, nos parece que este es el lugar oportuno para su desarrollo.

Podemos definir a la época de pago como “el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley.”¹⁹³

Debemos aclarar que, contrariamente a lo que señalan algunos autores, la época de pago no es un elemento esencial del tributo, pues no es determinante de su existencia. Podemos decir que es una cuestión de administración del tributo. De hecho en varias legislaciones extranjeras es materia de reglamento, ni siquiera ya de preferencia de ley. En efecto, del concepto de Rodríguez Lobato se desprende claramente que la obligación ya está realizada, por lo tanto no es una cuestión de carácter sustantivo, sino de procedimiento.

Algunos autores de la doctrina nacional ligan la extensión del principio de legalidad a la época de pago con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, cuestión que es incorrecta. Sin embargo, del análisis de tal precepto llegamos, con

¹⁹² Op. cit.

mayor razón, a la conclusión de que la época de pago no es un elemento esencial del tributo, ya que no se encuentra inmersa dentro de las normas que establecen cargas a los particulares, creemos que ésto es correcto, ya que la época de pago es posterior al surgimiento de la obligación y no tiene que ver con ella en su configuración, es decir, no determina ni su contenido ni su cuantía. Veamos el contenido del precepto de marras:

“Artículo 5º. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. **Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.**”

Otro de los preceptos de contenido similar es el 39, fracción II, del Código Federal Tributario, que ordena:

“Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: (...) **II.- Dictar las medidas relacionadas 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 los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.**”

De estos preceptos no se desprende que la época de pago se pueda incluir como un elemento esencial del tributo, más lo anterior no significa que no aplique, respecto de la época de pago, el principio de reserva de ley.

Ahora bien, para llegar a la conclusión de que la reserva de ley sí existe en relación con la época de pago, utilizaremos el análisis teleológico y lógico.

¹⁹³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit, p. 125.

Podemos afirmar, desde el aspecto teleológico, que la época de pago está amparada por el principio de reserva de ley, en virtud de que si bien no constituye un elemento esencial del tributo, su conocimiento resulta ser elemental para que exista certeza, lo que evidentemente es uno de los principales fines de la reserva de ley, puesto que no puede quedar a juicio de la autoridad administrativa la época en que se ha de pagar el tributo, pues esto pudiera prestarse a la actuación arbitraria de la autoridad.

Asimismo, desde el aspecto lógico, es la hipótesis que determina con precisión cuándo se ha de pagar el tributo, además de que resulta indispensable para la fijación de las infracciones de los deberes tributarios, puesto que si no existiera una época cierta para realizar el pago, no podría jurídicamente castigarse la hipótesis del no pago, pues hacerlo sería una cuestión de arbitrariedad total.

El derecho positivo mexicano y la interpretación jurisprudencial han apoyado esta consideración. Asimismo, la doctrina mexicana considera que la época de pago está cubierta por el principio de legalidad.

Entre otros, Antonio Jiménez González expresa que “la fijación de tal elemento deberá ser de exclusivo cometido del legislador.”¹⁹⁴

También la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo ha decidido así en algunos precedentes.

El primer precedente del que damos noticia que incluye a la época de pago dentro de los elementos cubiertos por el principio de legalidad es la siguiente:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31

constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que 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, objeto, base, tasa y época de pago**, 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."

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 91-96, Primera Parte, Pleno, página 173

Ahora bien, aunque la época de pago no define ni la identidad, ni la entidad de la obligación tributaria, es decir, no resulta necesaria para configurar las hipótesis por virtud de la cuál ha de surgir la deuda tributaria y tampoco ayuda a configurar el monto de la obligación, resulta ser un aspecto fundamental de la administración del tributo.

Continuando con el análisis jurisprudencial, encontramos, posteriormente, en el Informe de 1976 la siguiente tesis:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero,

¹⁹⁴ Op. Cit., p. 195.

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, objeto, base, tasa y época de pago, 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. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles y los sujetos activos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, ‘*nullum tributum sine lege*.’”

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1976. Pleno, pág. 481.

Ahora bien, aun cuando no estamos de acuerdo en que se incluya a la época de pago dentro de los elementos esenciales del tributo, sí lo estamos, en cambio, en que resulta necesaria su fijación por medio de la ley.

Por otra parte, nuestro Más Alto Tribunal en su doctrina jurisprudencial ha sido constante al avalar la existencia de la reserva de ley, en relación con la época de pago, como se observa en las siguientes tesis:

“NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. EL ARTICULO 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE DETERMINA EL TIEMPO EN QUE DEBE PAGARSE EL IMPUESTO. El artículo 45-I de la Ley de

Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, establece que el impuesto que grava las erogaciones en dinero o en especie efectuadas para remunerar el trabajo personal subordinado, se pagará mediante declaración que deberá presentarse cada mes dentro de los plazos establecidos para el pago del impuesto al valor agregado. Ahora bien, la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone en su artículo 5o. que los organismos descentralizados que realizan preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades mercantiles, harán el pago del impuesto a más tardar el día diez de cada mes y los demás contribuyentes, lo harán a más tardar los días quince de cada uno de los meses del ejercicio fiscal, así como dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Igualmente, la misma Ley, en su artículo 28, señala que tratándose de importaciones de bienes, el impuesto se pagará conjuntamente con el impuesto general de importación. Por todo ello, el artículo 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal no crea incertidumbre en los causantes del impuesto sobre nóminas en cuanto al tiempo de pago, puesto que se pagará a más tardar los días diez o quince de cada mes, según el tipo de contribuyente de que se trate, en los términos que señala el referido artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que según lo establece el artículo 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, el impuesto sobre nóminas se cubrirá mediante declaración mensual; por tanto, si este impuesto se autodetermina por los sujetos pasivos en forma mensual, es claro que los días en que deberá pagarse, serán los antes citados, según el caso, porque el pago de dicho impuesto federal es mensual. En consecuencia, el gravamen de que se trata no viola en este aspecto el principio de legalidad tributaria que se establece por el artículo 31, fracción IV, constitucional."

Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo: IV Primera Parte, Pleno, Tesis: P./J. 2/1990, p. 132

"ENERGIA ELECTRICA, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS. LOS ARTICULOS 5o. DE LA LEY RELATIVA Y 32 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES PARA 1983, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Todos los elementos del impuesto al consumo de energía

eléctrica se encuentran legalmente establecidos, unos en el artículo trigésimo segundo Transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y dos, y otros, en el artículo 5o., párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Las disposiciones mencionadas señalan que los sujetos del impuesto son los prestadores del servicio de energía eléctrica, el objeto es la prestación de éste, la base es el kilowat-hora, la tasa la constituye un peso por cada kilowat-hora y **la época de pago es mensual mediante pagos provisionales a cuenta del impuesto anual**. Por tanto, el aludido tributo no viola el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional.”

Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo: VI Primera Parte, Pleno, Tesis: P./J. 13/90, p. 82

Consideramos que las resoluciones de la Corte son un buen fundamento, y compartimos con creces la opinión de García de Enterría sobre las facultades normativas de la Administración:

“La Administración sin embargo, y este es un hecho de elemental constatación, es un pésimo legislador. La Administración es una organización constituida para el tratamiento de lo inmediato, implicada además en mil gestiones concretas. Le falta esa seriedad de juicio, esa superioridad de posición que se requieren para poder acometer la definición abstracta de un orden justo.”¹⁹⁵

Por lo tanto, si bien es dable concluir que la época de pago no es un elemento esencial del tributo, también lo es la conclusión de que está incluida dentro de la extensión de la reserva de ley y, por lo tanto, el que no se encontrara prevista en la ley resultaría violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

¹⁹⁵ GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, “La lucha contra las inmunidades del Poder en el derecho administrativo”, 3ª. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1989, p. 81.

CAPITULO V

EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL TRIBUTO.

V.1. Introducción.

V.1.1. La obligación tributaria.

V.1.2. La deuda tributaria. Elementos que la constituyen.

V.1.2.1. La cuota tributaria. Envío.

V.1.3.1. La actualización.

V.1.2.2. Los gastos de ejecución

V.1.2.3. Los recargos.

V.1.2.4. Las multas.

V.1.2.5. La indemnización prevista por el pago con cheques sin fondos.

V.1.3. La cuota tributaria.

V.1.3.1. Tributos de cuota fija.

V.1.3.2. Tributos de cuota variable.

V.2. Alcance de la reserva de ley en relación con los elementos cuantitativos del tributo.

V.3. La base imponible.

V.3.1. Examen de la doctrina nacional.

V.3.2. La base imponible o parámetro, según la teoría general.

V.3.2.1. Sobre el concepto de base imponible.

V.3.2.2. Funciones de la base imponible.

V.3.2.2.1. La base como medida del hecho imponible.

V.3.2.3. Distinción entre base y hecho imponible.

V.3.2.4. Distinción entre base imponible normativa y fáctica.

V.3.2.5. Objeto de medición de la base imponible normativa y de la fáctica.

V.3.2.6. Clasificaciones de la base imponible.

V.3.2.6.1. Por la forma de su expresión cuantitativa.

V.3.2.6.2. Clasificación de los parámetros: simples o complejos.

V.3.2.6.3. Según las magnitudes que integran al parámetro.

V.3.2.7. Determinación de la base imponible fáctica.

V.4. La base imponible y la reserva de ley.

V.4.1. Objeto de la reserva de ley en relación con la base imponible.

V.4.2. Sobre la complejidad técnica en la determinación normativa de la base. Su relación con la reserva de ley.

V.4.3. El principio de reserva de ley, la base imponible y las variaciones económicas.

V.4.4. Formas de violación de la reserva de ley.

V.5. Algunos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con el principio de legalidad y la base imponible.

V.5.1. Enumeración de algunas tesis importantes.

V.5.2. El último criterio del Más Alto Tribunal, en relación con la base imponible en el impuesto predial.

V.5.2.1. Consideraciones críticas sobre este precedente.

V.5.2.2. El voto de minoría.

V.6. El tipo de gravamen o alícuota.

V.6.1. Las tarifas y la reserva de ley.

CAPITULO V

EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL TRIBUTO.

*"Los principios constitucionales no son
floreros bonitos para adornar la mesa."*

Eusebio González García

V.1. Introducción.

En este último capítulo nos adentraremos al análisis de la reserva de ley en relación con los elementos cuantitativos del tributo, es decir, con la base imponible y las tarifas o alícuotas. Pondremos énfasis en lo referente a la base imponible, puesto que es un elemento muy peculiar del tributo sobre el cual existe una problemática grave que se ha presentado ante nuestro Más Alto Tribunal y que, en nuestra opinión, no fue resuelta de la mejor manera.

En efecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de votos, aprobó el día catorce de agosto de mil novecientos noventa y siete los criterios plasmados en la sentencia del amparo en revisión 2402/96, de la ponencia de la Ministra Olga Sánchez Cordero promovido por Arrendadora e Inmobiliaria Dolores S.A. de C.V. y del amparo en revisión 1975/94, de la ponencia del Ministro Juan Díaz Romero, promovido por Crolls, S.A., donde se elimina prácticamente el principio de reserva de ley en relación con la base imponible. Debemos destacar que los Ministros Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José de Jesús Gudiño Pelayo, mantuvieron gallardamente su votación en contra del proyecto y defendieron, con sus estudios y exposiciones, la verdadera esencia de la reserva de ley.

Sin embargo, antes de entrar en materia, consideramos de estudio previo lo relativo al planteamiento de un marco teórico que nos ayudará a comprender el tema que analizaremos en el presente capítulo.

En primer lugar, resulta conveniente diferenciar los conceptos de **obligación, deuda y cuota tributaria**, figuras que se encuentran íntimamente relacionadas, pero cuya distinción es necesaria para fines prácticos y de teoría general.

V.1.1. La obligación tributaria.

El estudio del fenómeno tributario, desde el aspecto jurídico, conlleva necesariamente al estudio de las obligaciones y derechos que surgen entre el Estado y los particulares por virtud del mismo, de hecho, “toda la moderna ciencia del Derecho tributario aparece construida en torno a la relación jurídica que la aplicación del tributo genera entre el ente público acreedor -el Estado o un ente menor, territorial o institucional, con potestad financiera delegada- y el sujeto pasivo deudor.”¹⁹⁶

Ahora bien, siendo el tributo una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado a los particulares con el objeto de financiar los gastos públicos, resulta obvio que la obligación principal se traduce en el deber por parte de los gobernados de pagar una cantidad pecuniaria, a título de tributo, para financiar los gastos y, en contraparte, en el derecho del Estado a percibir ésta cantidad y la obligación de la Administración Tributaria de recaudarla, aun por medios coactivos, por lo que el crédito resulta ser el principal contenido de la relación tributaria.¹⁹⁷

196 SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Estudio Preliminar a las «Instituciones de Derecho Tributario» de Achille Donato Giannini, Op. Cit.

197 Resulta conveniente aclarar que, cualquiera que sea la concepción doctrinal que se tenga de la relación tributaria, la deuda tributaria originada, en estricto sentido, consiste en dar dinero al Estado a título de tributo para solventar los gastos públicos y se traduce en la obligación principal derivada de la relación. A manera de

Ahora bien, existen varios tipos de obligaciones que giran en torno a la relación tributaria, Rodríguez Lobato nos las describe con mucho tino:

“A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal.”¹⁹⁸

A la obligación tributaria, *strictu sensu*, podemos definirla como “la prestación exigida por la Ley con la finalidad de financiar el gasto público.”¹⁹⁹

Asimismo, Emilio Margáin la conceptualiza como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”²⁰⁰

Por lo tanto, en la obligación tributaria sustantiva, la prestación principal es necesariamente una conducta o comportamiento de carácter cuantitativo al ser una prestación de dar dinero a título de tributo, que debe realizar el sujeto pasivo, señalado por la ley, a favor del Estado, quien a su vez tiene el correlativo derecho a exigirlo, y los medios privilegiados que la propia ley señala para tal fin.

enunciación tenemos, entre otras, las siguientes teorías sobre la relación tributaria:

La de la relación jurídica compleja, creada por Achille Donato Giannini, vertida en sus Instituciones de Derecho Tributario y que fue el origen de las llamadas teorías estáticas. Por otra parte, en Italia ha surgido una nueva corriente, encabezada por Allorio y Fantozi, entre otros, y secundada en España por autores como Eusebio González García, José Luis Pérez de Ayala y Ernesto Lejeune, entre otros, que propugna por una visión “dinámica” y funcional de las relaciones surgidas del fenómeno tributario. Por otra parte, Sáinz de Bujanda, discípulo de Giannini, realiza una defensa de la teoría estática y la reconduce a una “teoría de relaciones complejas”.

¹⁹⁸ Op. Cit, p. 109.

¹⁹⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, Op. Cit., p. 263.

²⁰⁰ MARGAIN MANAUTOU, “Introducción al estudio del derecho tributario mexicano”, 12a. ed., Editorial Porrúa, México, 1996, p.

V.1.2. La deuda tributaria. Elementos que la constituyen.

Intimamente relacionado con el concepto de obligación tributaria se encuentra el de deuda tributaria, que implica ya una determinación líquida de la obligación que va más allá de los esquemas abstractos.

La deuda tributaria “se presenta conceptualmente como una magnitud susceptible de medición en unidades monetarias y que, en cada caso concreto, está expresada o constituida, por tanto, por una cantidad de dinero.”²⁰¹

Podemos enunciar que la deuda tributaria es el resultado de sumar una serie de valores en dinero que el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha de pagar por diversos conceptos, en los que juega un papel principal la cuota tributaria producto de la realización del hecho imponible, entre los que se incluyen algunos con presupuestos de hecho autónomos, pero que giran alrededor del crédito tributario, como pueden ser: la falta de pago oportuno de la cuota tributaria, la comisión de una infracción a la ley, o que el cheque con que se ha cubierto la cuota tributaria no sea pagado por el banco. En nuestro Derecho patrio, para determinar cuáles elementos forman parte de la deuda tributaria debemos acudir al artículo 20, octavo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto es:

“...Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I.- Gastos de ejecución.

II.- Recargos.

III.- Multas.

IV.- La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.”

²⁰¹ GONZALEZ GARCIA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, Op. cit., p. 265.

El citado artículo establece los elementos de la deuda tributaria, así como una prelación entre estos, para el cobro de la deuda. Pues bien, se puede afirmar que la deuda tributaria está constituida por los siguientes elementos:

1. La cuota.
2. Los recargos.
3. Las multas
4. Los gastos de ejecución.
5. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del código tributario nacional.

A mayor abundamiento, para reafirmar nuestra posición, el artículo 2º del Código Fiscal Federal nos dice que estos elementos de la deuda siguen la misma naturaleza de la contribución, es decir, tienen los mismos privilegios. El numeral citado dispone lo siguiente:

“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.”

Ahora bien, para su interpretación, este artículo debe correlacionarse con el artículo 4º, primer párrafo, que establece el concepto de crédito fiscal de la siguiente manera:

“Artículo 4o.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

Por lo tanto, todos los elementos de la deuda tienen la naturaleza de créditos tributarios y comparten los privilegios de éste, en esta tesitura, deben respetar los principios constitucionales que rigen en la materia tributaria, porque no se puede justificar, bajo ninguna razón, que compartan los privilegios del crédito sin respetar las normas supremas que delimitan a éste.

Hecha esta acotación, pasemos a desarrollar lo relativo a los elementos de la deuda tributaria.

V.2.1. La cuota tributaria. Envío.

Nuestro Código Tributario Federal denomina “adeudo principal” a la cuota, a la cual estudiaremos concretamente en siguientes líneas, por lo que remitimos al lector al apartado V.1.3.

Por lo pronto, podemos adelantar que la cuota tributaria es la **obligación principal cuantificada**, es decir, la cantidad que debe de pagar el deudor a título de tributo y es, por lo tanto, la deuda en su sentido estricto y genuino. En esta tesitura, es obvio que resulte el componente esencial de la deuda tributaria.

Dentro de la cuota, se incluye también la actualización que prevé el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación.

V.1.2.1. La actualización

Esta figura, se ha integrado a nuestro derecho en virtud de la inflación severa que nos ha azotado desde hace ya dos décadas. Como consecuencia de este fenómeno, el dinero pierde su valor y los créditos tributarios disminuyen en términos reales con el paso del tiempo, acarreado como consecuencia un perjuicio para el Estado.

Enrique Calvo Nicolau, define la actualización de la siguiente forma:

“...consiste en el acto de poner al día el valor de los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos cuando se satisfacen con posterioridad a la fecha de su exigibilidad. La actualización tiene como propósito restablecer el valor de las unidades monetarias, en términos de poder adquisitivo, al que tenían en la época en que fueron exigibles.”²⁰²

El Código Fiscal de la Federación la regula en los artículos 17-A y 20-bis. Respecto a la naturaleza de la actualización, Calvo Nicolau apunta lo siguiente:

“El incremento de la contribución con motivo de la actualización continúa siendo contribución, ya que la que se paga actualizada de manera extemporánea en (b’) es la misma de valor relativo que se adeudaba en (a’). Es por ello, que el último pfo. del artículo 17.A del CFF señala que las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. Por lo tanto jurídicamente recibirá el tratamiento de recargo de contribución la actualización, si el crédito fiscal que se actualiza fuere un recargo o una contribución y por ello participarán de la misma consecuencia jurídica que en las leyes que establezca para los conceptos que se actualizan.”²⁰³

²⁰² CALVO NICOLAU, Enrique, “Actualización de contribuciones”, voz del Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, A-C, 1ª. ed., Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 1998, p. 381.

²⁰³ CALVO NICOLAU, Enrique, Loc. Cit.

Se han presentado problemas por violación al principio de reserva de ley respecto a la forma en que está regulada la determinación del índice que se utiliza para la actualización. De hecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en la redacción vigente en 1987. El texto de la tesis nos parece sumamente interesante, por lo que es menester transcribirlo.

“INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE). El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo II, Octubre de 1995, Pleno, Tesis P./J. 27/95, página 52.

Estimamos esta posición como correcta y opinamos que el criterio del Más Alto Tribunal no debería variar, aun cuando como ya estudiamos en el capítulo anterior esta situación ya se presentó, lo que es una lástima para la seguridad jurídica. El principio de reserva de ley no persigue que los elementos de los tributos se fijen de acuerdo con la ley, sino que sea ésta la que los establezca y regule.

V.1.2.2. Los gastos de ejecución

Una consecuencia de la práctica del procedimiento administrativo de ejecución, utilizado para hacer efectivo el crédito tributario que no fue cobrado oportunamente o para lograr el aseguramiento de la deuda tributaria, es el nacimiento de la obligación a cargo del sujeto ejecutado de pagar una determinada cantidad por concepto de gastos de ejecución. Estos gastos son regulados en el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, que establece cada presupuesto de hecho, así como la cuota que respectivamente debe aplicarse.

Ahora bien, la justificación del cobro de los gastos de ejecución “parte del hecho de que el sujeto ejecutado, como consecuencia de su incumplimiento motiva una serie de actividades de la administración orientadas a lograr su cumplimiento, las cuales tienen un costo para la misma administración que no se hubiera generado de haberse dado el cumplimiento de la obligación, por esto se justifica que el sujeto incumplido soporte el costo del procedimiento administrativo de ejecución.”²⁰⁴

Por otra parte, el legislador distingue entre gastos ordinarios y gastos extraordinarios de ejecución.

También debe reiterarse que los gastos de ejecución están limitados por los principios constitucionales de las contribuciones. Decimos todos los principios

²⁰⁴ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 338.

porque es una consecuencia de que el legislador le haya dado naturaleza de contribución. Lo anterior, lo realiza para hacer efectiva la deuda tributaria con mayor rapidez y por medio del procedimiento de ejecución, por eso si el Estado decide desnaturalizar estos elementos dándoles la naturaleza de tributarios, debe cumplir entonces, todos los principios constitucionales, incluyendo el de justicia tributaria y si no lo hace, el elemento en cuestión de la deuda será inconstitucional.

De la Garza señala que su naturaleza es fiscal y no tributaria, porque se trata de reembolsar gastos erogados por el Estado en el procedimiento administrativo de ejecución y no, en cambio, del pago de un tributo o de sus accesorios. Aun cuando en estricto rigor la afirmación de Sergio Francisco de la Garza es atinada, en virtud del especial tratamiento que se les da en el Código Fiscal de la Federación, podemos estimar que en nuestro derecho positivo sí tienen naturaleza tributaria.

En efecto, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación les otorga la naturaleza de accesorios de las contribuciones, por lo que por este hecho, debe de considerarse que el legislador está obligado a respetar los principios constitucionales de las contribuciones, como lo señala la tesis que se transcribe en el apartado relativo a las multas.

Otro detalle que debemos destacar es que si bien el fundamento del cobro de los mismos es resarcir el gasto erogado por la Administración en el procedimiento de ejecución, el gasto público no es su destino, pues así lo regula el penúltimo párrafo del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación:

“Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por ley estén destinados a otros fines”

Pues bien, como vemos el fin de la contribución no lo es el gasto público, sino que se destina a la autoridad hacendaria para que la misma establezca fondos de productividad y programas de capacitación de los funcionarios de la hacienda.

En esta tesitura, y considerando que los accesorios de los tributos deben también cumplir con los principios constitucionales, estimamos que este numeral resulta violatorio del principio constitucional consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, del destino al gasto público a lo recaudado por medio de los tributos.

V.1.2.3. Los recargos.

Los recargos tienen como presupuesto de hecho la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria y su contenido es el pago de intereses.

Son regulados por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación y resultan ser un elemento accesorio al pago de la contribución, puesto que su existencia depende de la falta de pago oportuno de la obligación tributaria sustantiva.

Al igual que el crédito principal, los recargos también son una obligación *ex lege*, porque su nacimiento depende de la realización de la hipótesis legal prevista, en este caso por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, es decir, por no haberse pagado oportunamente la obligación tributaria, por lo que surgirán a partir del día siguiente al en que venció el plazo para el cumplimiento, y continuarán causándose hasta en tanto se cubra el crédito tributario en su totalidad.²⁰⁵

²⁰⁵ Por mera especulación doctrinal, convendría preguntarse si los recargos deben cobrarse en caso de que el incumplimiento haya sido por causas de fuerza mayor o caso fortuito. Al respecto rememoramos la siguiente tesis de la Quinta Epoca del Semanario Judicial de la Federación, dictada bajo la ponencia de Mariano Azuela Rivera:

“CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR, EN MATERIA FISCAL. Como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento

No abundaremos sobre las demás hipótesis que se encuentran previstas en la ley, pero si nos parece interesante lo relativo a la naturaleza de los recargos.

El artículo 21 del código tributario federal nos dice que **“deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.”**

De esto se desprende que los recargos tienen legalmente la naturaleza de una indemnización por falta de pago oportuno.

Ahora bien, al hablar de indemnización tratamos de una compensación por la pérdida patrimonial que sufre el acreedor por el retraso en el pago de la prestación correspondiente por parte del deudor.

Sin embargo, la hipótesis de que la finalidad de los recargos es una indemnización se desvirtúa en virtud de que existe la actualización de las contribuciones, que es una reexpresión monetaria del crédito a valores de fecha de pago, mediante la aplicación del factor que resulta de comparar el índice nacional de precios del momento de pago con el del momento en que debió pagarse, por lo que entonces es factible afirmar que no hay una pérdida patrimonial en virtud de la falta de pago, ya que ésta queda cubierta con la actualización de la contribución, por lo cual la naturaleza de los recargos se asemeja más a una sanción que a una indemnización.

de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie está obligado. No es exacto que los principios generales de derecho no son aplicables en materia fiscal, ya que el artículo 31, fracción IV, de la constitución federal, consagra expresamente el principio de equidad en el pago de los impuestos al declarar que los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otra parte, es importante observar que la doctrina no tiene, en ninguna rama del derecho, la finalidad de concretar injusticias, toda vez que el derecho pretenda llegar a la mayor equidad.” (Scmanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo: CXXV, Página 245)

En efecto, si el dinero se encuentra reexpresado a su valor actual, en virtud de la revalorización del mismo que sucede por medio de la actualización de la deuda, resulta muy difícil afirmar que existe una pérdida patrimonial por parte del sujeto activo de la obligación tributaria, por la que se supone se tendrían que resarcir los recargos a manera de indemnización.

De hecho, apunta don Sergio Francisco de la Garza, el anterior Código Fiscal de la Federación originalmente catalogó a los recargos como sanciones.²⁰⁶ No resulta ocioso afirmar que su regulación actual se asemeja demasiado a su naturaleza original.

En conclusión, los recargos tienen la naturaleza de una sanción, puesto que una justificación racional para su existencia es el carácter de pena, sin embargo, reiteramos aun así su existencia resulta poco legitimada, puesto que estaría violando el principio penal regulado en la Constitución de “*non bis in idem*”, puesto que la conducta de no pagar a tiempo la contribución resultaría sancionada por las multas y por los recargos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, opina de manera distinta, como se ve en la tesis del Pleno, P. XXXIX/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo V, Marzo de 1997, página 134, que a la letra dice:

“CONTRIBUCIONES. EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE PREVE LA ACTUALIZACION DEL MONTO DE AQUELLAS, ADEMAS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL. Establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que “Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió

hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno...". La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aun cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al Fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el Fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. Por tanto, el artículo 21 del código citado no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones."

El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resulta muy discutible y por los razonamientos ya expuestos, estimamos que es incorrecto.

V.1.2.4. Las multas

De las multas hemos hablado ya en otros apartados de la tesis, conviene repasar solamente que éstas constituyen la reacción del ordenamiento jurídico a las infracciones tributarias.

Las multas son sanciones de carácter pecuniario, nuestro código tributario federal las regula en los artículos 70 a 91.

²⁰⁶ Op. cit., p. 461.

Como hemos mencionado, el establecimiento de las multas se encuentra limitado por el principio de reserva de ley en materia penal, pero también por los principios en materia tributaria y ésta es una situación especial, en virtud de la naturaleza de contribución que le da el legislador federal.

En efecto, como ya hemos visto, el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación considera las sanciones accesorias de las contribuciones, por lo tanto si las multas tienen los mismos privilegios que el crédito fiscal, deben también cubrir los mismos requisitos constitucionales. Así se desprende de la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que resulta aplicable por analogía:

“RECARGOS POR MORA. DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD, LEGALIDAD Y DESTINO AL GASTO PUBLICO. Establece el artículo 31, fracción IV, constitucional, como obligación de los mexicanos la de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por su parte, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación dispone que los recargos son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, lo cual, por otra parte, se sigue de las características propias de los recargos que tienen como objeto esencial el indemnizar al fisco por la falta de pago oportuno, lo que los vincula estrechamente a las contribuciones. En consecuencia, debe concluirse que dichos recargos constituyen una de las formas de contribuir a que se refiere el precepto constitucional y, por ende, deben cumplir con los requisitos de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.”

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo 57, Septiembre de 1992, Pleno, Tesis: P. LXVIII/92, p. 34

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido algunas reglas de aplicación de los principios constitucionales tributarios a los accesorios de las contribuciones, como ejemplo tenemos la siguiente:

“MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.”

Una vez estudiado este apartado, pasemos al siguiente.

V.1.2.5. La indemnización prevista por el pago con cheques sin fondos.

Este elemento de la deuda tributaria, se encuentra regulado en el séptimo párrafo del artículo 21, del Código Tributario Federal, que dispone:

“El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.”

Este artículo prevé una indemnización para el caso en que se pague el tributo por medio de cheque y no existan los fondos al momento del cobro.

Esta disposición debe tener su origen en el artículo 193 de la Ley General de títulos y Operaciones de Crédito, que regula también una indemnización, en contra del librador, su texto es el siguiente:

“ARTICULO 193.- El librador de un cheque presentado en tiempo y no pagado, por causa imputable al propio librador, resarcirá al tenedor los daños y perjuicios que con ello le ocasione. En ningún caso, la indemnización será menor del veinte por ciento del valor del cheque”.

Estudiados los elementos accesorios de la deuda tributaria, por llamarlos de alguna manera, es el turno de tocar lo concerniente a su componente principal.

V.1.3. La cuota tributaria.

La cuota constituye el elemento principal de la deuda tributaria, en tanto que la misma representa el importe de la obligación principal. Por otra parte, si el tributo es pagado oportunamente será el único de los elementos de la deuda a calcular, por lo que, en esta situación, el monto de la deuda y la cuota será idéntico.

Eusebio González y Ernesto Lejeune, nos dan un concepto de cuota, así como la principal característica que la diferencia de los demás elementos de la deuda tributaria:

“La cuota constituye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo: tiene, por tanto, el inequívoco carácter de una obligación tributaria de carácter contributivo, pues supone una definitiva transferencia de recursos a la Hacienda Pública con la finalidad de financiar el gasto público. Las otras clases de ingresos tributarios constituyen también el objeto de otras tantas obligaciones tributarias, pero que, a diferencia de la anterior, carecen de carácter

contributivo: son obligaciones con presupuestos de hecho autónomos y que se realizan cuando todavía no se sabe si la obligación tributaria principal acabará o no surgiendo ni cual será el importe de la misma."²⁰⁷

Ahora bien, si el contenido de la obligación tributaria es una prestación de carácter pecuniario, entonces la ley no debe limitarse a establecer los presupuestos de hecho que dan origen a la obligación, sino que también debe de indicar cuál será el objeto indirecto de la obligación y para ello debe cuantificarla directamente y, en caso contrario (que resulta ser la regla general), debe establecer los mecanismos para su cuantificación.

Bajo este orden de ideas, tenemos una pluralidad de supuestos que debemos estudiar, puesto que por un lado existen obligaciones que tienen determinada total y directamente la prestación y, por otro lado, hay obligaciones que sólo contienen una determinación relativa que requiere la existencia de un método de determinación preestablecido por la propia ley para lograr su cumplimiento. Lo anterior nos lleva a la clasificación de las cuotas tributarias en fijas y variables, lo que pasaremos a estudiar no sin antes destacar que las segundas resultan mucho más importantes, puesto que son más frecuentes.

V.1.3.1. Tributos de cuota fija.

Nos encontraremos ante este tipo de tributo cuando la ley determina directamente la cuantía a pagar para cada hecho imponible y, para cada uno de ellos, establece como consecuencia el pago de una cantidad líquida en dinero. Por lo tanto, no será necesario que existan los elementos cuantitativos de la prestación tributaria,

²⁰⁷ GONZALEZ GARCIA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, Op. cit., p. 264.

puesto que tal prestación ha sido ya totalmente configurada por la voluntad de la ley.²⁰⁸

Ahora bien, aun cuando este tipo de tributos carece de los elementos cuantitativos base imponible y tipo de gravamen, se encuentran limitados por la reserva de ley en lo que respecta a la cuantía, puesto que únicamente por medio de un acto legislativo podrá determinarse la cuota de los tributos fijos.

Por otra parte, este tipo de tributos puede llegar a tener problemas de constitucionalidad, puesto que su rigidez impide la posibilidad de adecuar el principio de capacidad contributiva o proporcionalidad a esta clase de contribuciones. Como bien afirma Fernando Vicente-Arche, “si la norma no contiene un parámetro sobre el cual determinar cuantitativamente la obligación, la efectividad del mencionado principio (capacidad contributiva) es puramente ilusoria... la discrecionalidad del poder legislativo se manifiesta con claridad y la norma constitucional aludida no pasa de ser una mera directriz orientadora sin fuerza vinculante efectiva.”²⁰⁹

En efecto, en este tipo de tributos se determina directamente la cuota de la prestación y no existe la base imponible, por lo tanto, no se mide la realización del hecho imponible, única y exclusivamente la ley asigna a esta situación como consecuencia el pago de una cuota.

Este tipo de cuota se presenta, por ejemplo, en el caso de los derechos, donde no se toma en cuenta la capacidad contributiva para diferenciar al grupo de personas afectadas por el hecho imponible.

²⁰⁸ RAMALLO MASSANET, Juan, “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, Civitas, REDF, Núm. 20, España, Octubre/diciembre, España, 1978, pp. 608 y 609.
Cfr. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”,

Aun así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha avalado esta práctica, con la jurisprudencia P./J.3/98 del Tribunal Pleno que, prácticamente de la nada, le quita la calidad de tributos a los derechos y menciona que están sujetos a una proporcionalidad diferente a la de los impuestos. El sumario de la tesis dice lo siguiente:

"DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA.

No obstante que la legislación fiscal federal, vigente en la actualidad, define a los derechos por servicios como las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, modificando lo consignado en el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el cual en su artículo 3o. los definía como "las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio", lo que implicó la supresión del vocablo "contraprestación"; debe concluirse que subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho generador en la prestación del servicio. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este Alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio; y que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al

Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Num. 60, Diciembre, España, 1965, pp. 925 y 926.
209 Op. Cit., p. 941.

valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo VII, Enero de 1998, Pleno, p. 54.

Estimamos que la proporcionalidad de la que habla la Corte, no es la del 31, fracción IV, como sí lo establece la siguiente tesis P. XXXI/96, que comprende de mejor manera la relación entre el hecho imponible y la base:

“IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, Marzo de 1996, Pleno, página 437.

Ciertamente, en el caso de los tributos de cuota fija no se actúa dentro del límite jurídico al que obliga el principio de capacidad contributiva. No se desconocen las razones políticas, económicas, sociales y técnicas que juegan en el establecimiento de este tipo de tributos y en la determinación de su cuantía, sin

embargo, estas razones son previas a la emanación de la ley tributaria, no se reflejan en la misma ni la condicionan en el ámbito jurídico, por lo que no coartan la discrecionalidad del poder ejecutivo al no representar un límite jurídico a su ejercicio.²¹⁰

Por lo anterior, el criterio de la Suprema Corte que sostiene que la proporcionalidad en los derechos se mide con base en el monto del servicio que se presta no tiene nada que ver –al menos no directamente– con la capacidad contributiva del sujeto del tributo, por lo cual pudiera ser inconstitucional, lo que tal vez sería desastroso por el monto que los mismos importan al presupuesto. Sin embargo, los derechos son ingresos del Estado que pertenecen a la clase de los tributos y, por lo tanto, tienen que respetar sus principios constitucionales.

Pasemos a estudiar el siguiente tipo de tributos.

V.1.3.2. Tributos de cuota variable

Conjuntamente a los tributos de cuota fija existen otros tributos que sólo disponen de una determinación parcial de la prestación, lo que requiere de un criterio de cálculo preestablecido, forzosamente por la ley, según el cual la prestación pueda ser cumplida, ya que existen infinidad de supuestos y grados de realización del hecho imponible que no pueden ser directamente cuantificados en la ley pero que, siguiendo los criterios de determinación señalados por la misma, pueden ser liquidados.

Según Juan Ramallo Massanet, estaremos ante los tributos de cuota variable “siempre que la ley señale para un hecho imponible una consecuencia jurídica indeterminada en su cuantía, pero ofreciendo a cambio el criterio de

²¹⁰ VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, Op. Cit., p. 942.

determinabilidad. Criterio que está constituido por dos elementos: base y tipo de gravamen.”²¹¹

En este supuesto, “la norma jurídica no suele establecer un mandato o consecuencia concretamente cuantificada, sino los elementos para llegar a ella, y, en el supuesto en que la prestación se halle cuantificada, no se hace de modo individual por cada hecho imponible, sino que a un hecho imponible le siguen varias consecuencias jurídicas hipotéticas y alternativas, que dependerán o variarán según alguna circunstancia del citado hecho.”²¹²

Los tributos variables lo son porque su cuantía varía en relación con determinada magnitud, llamada base imponible que conjuntada con el tipo de gravamen, ineludiblemente determinados por la ley, señala el importe de la cuota tributaria.

Ahora bien, aun cuando la distinción entre los tributos de cuota fija y los tributos de cuota variable parece sencilla, el autor citado nos llama la atención sobre una zona de conflicto entre ambas categorías cuando se trata de tributos variables con un tipo gravamen expresado en dinero. Nos basaremos en la doctrina de Juan Ramallo Massanet para el desarrollo del tema.

En la situación señalada en el párrafo anterior, la controversia se presenta porque el tipo puede ser fijo o único, bien en dinero o en porcentajes; sin embargo, no porque la ley establezca una cantidad fija y determinada como tipo de gravamen, se puede concluir que estamos ante un tributo de cuota fija, puesto que para hablar de un tributo de cuota fija se requiere que esta cantidad vaya referida a un hecho imponible único.

²¹¹ Op. Cit., p. 609.

²¹² RAMALLO MASSANET, Juan, Op. Cit., p. 608.

Juan Ramallo Massanet, indica que para distinguir claramente estas situaciones, **debe tomarse en cuenta el criterio de modulación del hecho imponible**. La interesante explicación es la siguiente:

“Si el hecho imponible puede ser medido porque pueda ser realizado de maneras distintas o en distintas intensidades, y sea esa medida la que toma la ley como base, aunque el tipo sea una cantidad fija en dinero establecida por la ley, no estaremos ante un tributo fijo, sino de un tributo variable, es decir, que varía según una medida o magnitud (la base) que refleja la distinta forma o intensidad de la realización del hecho... mientras que los tributos fijos o de cuota fija sólo exigen al legislador la definición de un hecho imponible y la determinación de una cuantía a pagar que no guarda relación con modulación alguna del citado hecho, **los tributos variables exigen del legislador, no sólo la definición del hecho imponible, sino, además el establecimiento de un primer criterio consistente en las distintas intensidades de su realización, cada una de las cuáles se traducirá en una distinta base imponible real, y el establecimiento de un segundo criterio por el cual conozcamos qué porción de esa base imponible, o de su valoración pecuniaria, corresponde al sujeto acreedor de la prestación (el tipo de gravamen).**”²¹³

Por lo tanto, los tributos son variables cuando en ellos el legislador consagra en la norma tributaria una distinción en la intensidad de realización del hecho imponible.²¹⁴

Hablaremos de la relación entre los tributos de cuota variable y el principio constitucional de proporcionalidad en los siguientes apartados, solamente diremos que este tipo de tributos resultaran más respetuosos de ese principio en tanto conecten el hecho imponible y la base y ésta logre concretar un reflejo de la capacidad contributiva.

²¹³ Op. Cit., p. 610.

²¹⁴ La tesis de Ramallo-Massanet, es compartida por Fernando PEREZ ROYO, en su "Derecho Financiero y Tributario. Parte general", 7a. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1997, p.169. y por Juan MARTIN QUERALT y Carmelo LOZANO SERRANO, en su "Curso de Derecho Financiero y Tributario", 7a. ed., Tecnos, Madrid, España, 1996, p. 387.

Consideramos que la distinción entre tributos de cuota fija y tributos de cuota variable es muy valiosa, para los efectos de la teoría general, ahora queda por dilucidar lo relativo a los elementos cuantitativos del tributo de cuota variable: base y tipo de gravamen, sin embargo, previo al estudio, analizaremos como actúa la reserva de ley, en lo general, en relación con ambos elementos.

V.2. Alcance de la reserva de ley en relación con los elementos cuantitativos del tributo.

Planteada en el capítulo anterior la distinción entre elementos cuantitativos y cualitativos de las contribuciones, toca el turno de analizar la extensión del principio de reserva de ley con respecto a los elementos cuantitativos del tributo.

En el capítulo anterior manifestamos que la doctrina es unánime al considerar que los elementos cualitativos del tributo están cubiertos totalmente por la reserva de ley. El problema se presenta ante los elementos cuantitativos del tributo, la base imponible y las alícuotas, que resultan igual de importantes que los elementos cualitativos al ser indispensables para determinar la cuantía de la obligación.

Nosotros opinamos que los elementos cuantitativos también se encuentran cubiertos por la reserva de ley, ya que si bien es cierto que el deber de pagar los tributos surge ante la realización de los hechos imponibles previstos en las normas, también lo es que en una obligación cuya prestación más importante se concreta en dar una suma pecuniaria, de acuerdo con la finalidad de la reserva de ley, ésta tiene que extenderse no sólo a aquel elemento del impuesto que origine la obligación, sino también a aquellos otros que determinen su cuantía.²¹⁵

²¹⁵ Cfr. Con CALVO ORTEGA, Rafael, Op. Cit., p. 267.

En el mismo sentido opina Fernando Pérez Royo, quien manifiesta:

"...puede decirse que la reserva de ley cubre todos aquellos elementos que afectan a la **identidad** o a la **entidad** de la prestación. Es decir, la ley debe determinar -directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por las fuentes secundarias- qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo; así como cuánto van a pagar... aparece comprendida bajo la protección de la reserva legislativa la designación del **presupuesto de hecho** o hecho imponible y del **sujeto pasivo**, por un lado (se trata de los elementos de identificación del tributo); y de la **base imponible** y el **tipo**, por otro (elementos referentes a la entidad de la prestación)."²¹⁶

Compartimos plenamente la posición anterior, por lo que sostenemos que la reserva de ley cubre tanto los elementos cualitativos (sujetos y hecho imponible) como los cuantitativos (base y cuota).

En efecto, el tipo aplicable y la base sobre la que ha de aplicarse el tributo son, sin lugar a dudas, elementos esenciales del tributo, porque de la adecuada conjunción de ambos resultará en cada caso la carga tributaria que se establezca a cada contribuyente, por lo tanto, están sujetos a la reserva de ley. Esto ha sido reconocido desde añejos tiempos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, enunciamos a manera de ejemplo la siguiente tesis:

"CONTRIBUCIONES. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, es preciso **no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual, la tributación tendría un carácter arbitrario.**"

²¹⁶ PEREZ ROYO, "Derecho Financiero y Tributario. Parte general", 7a. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1997, p. 233.

Ahora bien, en refuerzo de lo anterior tenemos la opinión de Juan Ramallo Massanet quien cita a algunos tributaristas clásicos, que consideran que la voluntad de la ley es análoga a la voluntad de las partes en el acto jurídico privado, por lo tanto, en los tributos de cuota variable el criterio de determinabilidad, es decir, base y tipo de gravamen, debe ser establecido por la ley. En conclusión “los elementos de cuantificación de la norma tributaria son materia reservada a normas de rango legal.”²¹⁷

A mayor claridad, pensamos que la reserva de ley, respecto a los elementos cuantitativos del tributo, tiene una gran importancia, ya que el gobernado no sólo desea saber si está obligado o en virtud de qué acto o actividad surge el deber de pagar el tributo, sino que, evidentemente, le preocupa igual o más la cantidad que debe de pagar, situación que queda a merced de los elementos cuantitativos del tributo, base gravable y tarifas. Esta cuestión resulta lógica, ya que, como hemos explicado, la reserva de ley tiene como finalidad la certeza, y ésta se consigue por medio de la regulación legislativa de los elementos esenciales del tributo.

Por otro lado, resulta evidente que la intención histórica de las reservas no es sólo que la creación del tributo sea exclusiva del legislador, llámese Congreso, Parlamento o Asamblea (el cuerpo deliberante, representante de la voluntad popular), sino que la cantidad a pagar también sea precisa, es decir, que no dependa de la voluntad de la Administración, es por ello que el principio de reserva de ley, como principio formal, es presupuesto, sin lugar a dudas, del principio material de equidad tributaria.

²¹⁷ RAMALLO MASSANET, Juan, Op. Cit., p. 608.

En efecto, el principio de equidad requiere la existencia de la ley, necesariamente, ya que es imposible concebir la igualdad sin la ley, porque, de otra manera, el monto de la contribución quedaría al arbitrio del recaudador; además, también como consecuencia de la afectación en la certeza en la contribución, la seguridad jurídica queda mermada. Sin duda Adam Smith no se equivocaba cuando dijo **“aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas generaciones- que la más leve incertidumbre de lo que se ha de pagar.”**²¹⁸

Debemos dejar claro que como consecuencia de la aplicación del principio de reserva de ley en estos específicos aspectos de la materia tributaria, no puede aceptarse la intervención del poder reglamentario, por lo que la reserva de ley se constituye como un límite al Poder Ejecutivo y, por otro lado, se configura como un límite al Poder Legislativo, por lo que el legislador no puede delegar la reglamentación de estos aspectos, ni deslegalizar la materia.

Una vez sentado lo anterior, pasemos a analizar cada uno de estos elementos y algunos de los problemas que se presentan con ellos.

V.3. La base imponible.

La base imponible es un elemento esencial del tributo que juega un papel muy importante, actuando en coordinación con el hecho imponible. De su existencia, conjuntamente con el tipo de gravamen, depende la cuantificación de los tributos de cuota variable y también, como estudiaremos, la materialización del principio de capacidad contributiva.

²¹⁸ Loc. Cit.

En esta tesitura, consideramos el estudio de la base de singular importancia tanto para la Teoría General del Tributo, como para el tema de la reserva de ley, objetivo de nuestra investigación.

Ahora bien, a través de la presente tesis hemos esbozado la labor del hecho imponible como elemento núcleo del tributo y punto de vinculación entre los demás componentes que dan esencia al tributo.

Ciertamente, hemos estudiado que el hecho imponible nos ayuda, entre otras funciones, a distinguir los tributos de cuota fija de los de cuota variable, según exista o no la modulación de aquél. Ahora, hemos llegado al momento de estudiar la base imponible: qué es, a qué se refiere, qué mide, cuál es su función, y será nuevamente el hecho imponible el punto de referencia en este estudio.

La base imponible es tratada, por cuestiones del desarrollo en la teoría general, de distinta manera en nuestro derecho y en el derecho extranjero. Para hacer evidentes estos contrastes, pasaremos a estudiar primero algunos conceptos dados en la doctrina nacional.

V.3.1. Examen de la doctrina nacional.

Don Ernesto Flores Zavala define a la base imponible, denominándola base del impuesto, como “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.”²¹⁹

El concepto de Flores Zavala, que fue bueno en los tiempos en que originalmente se escribió, pero hoy se encuentra superado, puesto que solamente

²¹⁹ Op. Cit., p. 115.

toma en cuenta la cuestión cuantitativa, sin lograr una conexión con el hecho imponible, además de la posición exageradamente concreta con la que lo aborda.

Posteriormente, Emilio Margáin definió a la base de la siguiente forma:

“La base del impuesto es aquella parte o porción (de lo gravado por la ley) evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo o cómo se constituye esa parte o porción.

“Pero no siempre la ley tributaria distingue entre objeto y base pues en ocasiones grava íntegramente lo que señala como objeto del impuesto, como lo hace el impuesto sobre la renta que grava a las personas físicas los ingresos por la obtención de premios. Pero en la generalidad de los impuestos sí se precisa la base de los mismos.”²²⁰

Pues bien, el concepto de Margáin es más avanzado que el de Flores Zavala, sin embargo, no termina de ser preciso puesto que, a pesar de que la idea esencial es correcta, no hay una proyección hacia la teoría general.

Don Sergio Francisco de la Garza, en una definición que nos parece mejor, considera a la base imponible y al parámetro como términos sinónimos, y nos explica al respecto:

“Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo; peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso, o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto. A la base imponible, como vamos a ver, se aplica un elemento exterior al hecho generador, que es el tipo impositivo o la alícuota... La función del parámetro es la de determinar junto con el tipo de gravamen la cuantía de la deuda tributaria, tanto cuando está formado por una suma de dinero o por una magnitud variable en términos monetarios, como

²²⁰ MARGAIN MANATOU, Emilio, “Objeto y base del tributo deben estar contemplados en la ley”, Boletín Jurídico del Despacho Emilio Margáin y asociados, año 20, número 236, México, octubre de 1997.

cuando está constituido por una magnitud no susceptible de valoración económica, cual la superficie, el volumen, el peso, el número de folios de un documento.”²²¹

De la Garza, además de emitir una definición, concreta también la finalidad de la base.

Antonio Jiménez González, influido por la doctrina contemporánea y con una idea muy clara sobre la teoría general del tributo, expone el siguiente concepto:

“Está constituida por el valor o magnitud del elemento objetivo al que deberá aplicarse la alícuota para obtener el monto del impuesto a pagar... Todo hecho generador debe responder a una lógica interna rigurosa, si su elemento objetivo es sintomático de capacidad contributiva a juicio del legislador, obvio que la base gravable no podrá ser otra magnitud que la proporción de tal elemento objetivo. Por tanto, la base gravable deberá ser el mismo elemento objetivo, sólo que en la proporción que del mismo elemento establezca el legislador.”²²²

Jiménez González realiza la conexión entre el valor que representa la base gravable como elemento de medición y el hecho imponible, además de que le da una proyección que interpreta con armonía el principio de proporcionalidad, como debe hacerse según lo que vimos al tratar el tema de los tributos con cuota variable.

V.3.2. La base imponible o parámetro, según la teoría general.

En principio, resulta necesario exponer una aclaración respecto de las expresiones que utilizamos como sinónimas: base imponible y parámetro; asimismo, haremos referencia a una tercera, que es la que comúnmente manejamos en México y es la de base gravable.

²²¹ Op. Cit., pp. 431 y 433.

²²² Op. Cit, p. 77.

Adoptaremos la expresión base imponible, ya que la consideramos correlativa al concepto ya esbozado de hecho imponible y siguiendo la misma metodología no sólo en el contenido, sino también en lenguaje, descartamos la utilización de la expresión base gravable.

Por otro lado, encontramos la expresión parámetro, que según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, quiere decir lo siguiente:

“**parámetro**. m. *Mat.* Variable que, en una familia de elementos, sirve para identificar cada uno de ellos mediante su valor numérico.”

Si bien el concepto anterior no resulta extremadamente claro, nos da luz, al comunicarnos que esta expresión hace referencia a una variable que auxilia a determinar un valor en concreto.

Ahora bien, la doctrina se inclina por la utilización del concepto base imponible, sin embargo, no descarta la expresión de parámetro, en el libro de don Sergio Francisco de la Garza encontramos una explicación sobre la distinción de ambos términos:

“Algunos autores hacen la distinción entre parámetro y base imponible. Parámetro es una medida que no se expresa en dinero. Base imponible sería la medida expresada en dinero. Esta distinción no tiene trascendencia en el Derecho positivo.”²²³

Una vez esbozado lo anterior, es conveniente comenzar a adentrarnos en el concepto de base imponible, no sin antes aclarar, que utilizaremos como sinónimo de ese concepto el de parámetro.

²²³ Op. Cit., p.431.

V.3.2.1. Sobre el concepto de base imponible.

Aun cuando en la legislación positiva no se formula un concepto de base imponible, lo que en opinión de Sáinz de Bujanda es positivo, debemos de lograr siquiera una descripción de la figura en estudio, de sus notas más importantes, para no romper con la labor de organización que está trazada desde el inicio de la tesis.

Comencemos por analizar la opinión de quien ha sistematizado el Derecho Tributario, Achille Donato Giannini, quien después de referirse al presupuesto de hecho, nos dice lo siguiente:

“En efecto, puesto que el importe del débito resulta de la aplicación del tipo de gravamen, fijado por la ley, a una magnitud, denominada *base imponible*, aparece como lógicamente necesaria la reducción del presupuesto a una cifra, con el fin de hacer posible aplicación del tipo impositivo. De ahí la necesidad de otras normas tributarias, casi siempre distintas a las indicadoras del presupuesto, cuya misión consiste en establecer los criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse el presupuesto para la determinación de la base imponible”.²²⁴

Podemos observar que para Giannini la base imponible viene a ser la expresión en cifra del hecho imponible.

Años después, dentro de la doctrina española, Eusebio González y Ernesto Lejeune, la definen como:

“...aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del tributo.”²²⁵

²²⁴ Op. Cit, p. 85.

²²⁵ GONZALEZ GARCIA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, Op. Cit., p. 268. Las negritas son nuestras.

Por otro lado, con su acostumbrada claridad Fernando Pérez Royo, define a la base de la siguiente manera:

“Podemos definir a la base como **la expresión cifrada y numérica del hecho imponible. Se trata de una magnitud definida en la ley** y que expresa la medición del hecho imponible o, más exactamente, de su elemento material, el criterio para mensurar cada hecho imponible real o concreto. En este sentido, puesto que, como sabemos, el hecho imponible debe representar una determinada manifestación de capacidad económica, puede decirse que, a través de la base y de su cálculo en cada caso concreto, se aprecia la presencia o graduación de dicha capacidad económica en cada hecho imponible real.

“La magnitud que la ley establece en cada caso para definir la base imponible, puede consistir en una cantidad o suma de dinero o bien venir expresada en otros término o unidades de medida.”²²⁶

César Albiñana, por su parte, manifiesta su idea de la manera siguiente:

“La base imponible es el medio con el que cuenta el tributo para ajustar su cuota a la capacidad contributiva que se somete a gravamen. Por ello, puede definirse la base imponible como la magnitud que permite cifrar la prestación tributaria del contribuyente, en consonancia con su capacidad económica, por el tributo objeto de exacción.”²²⁷

Refiriéndose a su función, don Rafael Calvo Ortega nos dice lo siguiente:

“La base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica. El hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular. Estamos así en presencia de tres conceptos unidos por la necesidad de producir una obligación jurídica: la capacidad económica es un principio constitucional abstracto; el hecho imponible tiene una naturaleza jurídica y traduce individualmente el citado principio; y la base imponible

²²⁶ PEREZ ROYO, Fernando, Op. cit., 7ª. ed., p. 170.

²²⁷ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César, “Sistema tributario español y comparado”, 2ª. ed., Editorial Tecnos, Madrid, España, 1992, p. 87.

cuantifica la capacidad económica que necesariamente tiene que manifestar, que expresar el propio hecho imponible. El hecho imponible no se mide porque es un hecho jurídico. Lo que se mide es la capacidad económica.”²²⁸

Pues bien, de las posiciones enunciadas, podemos llegar a las siguientes conclusiones sobre las características de la base imponible:

- 1) Es una magnitud que, en la mayoría de los casos resulta ser la expresión cifrada del hecho imponible;
- 2) Resulta ser un concepto necesario, en virtud de que el presupuesto de hecho del tributo limita su función a delimitar el origen de la obligación tributaria, más no a su cuantificación;
- 3) La base imponible y los procedimientos para su determinación normativa deben establecerse por ley, puesto que al ser un elemento esencial del tributo queda cubierto por el principio de reserva de ley.
- 4) Tiene que estar correlacionada con el principio constitucional de proporcionalidad, que se traduce en que sea acorde con la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que en abstracto debe manifestar el hecho imponible. Debe recoger con la máxima fidelidad la capacidad económica, sin aumentar ni reducir lo que en abstracto considera el hecho imponible.

Antes de proseguir, resulta conveniente aclarar que este es el marco teórico ideal sobre el que debe desarrollarse la base en atención a la lógica jurídica interna del tributo y a los principios de proporcionalidad y de reserva de ley, sin embargo, no siempre sucede así, sobre todo entre la correlación de la base y el hecho imponible.

²²⁸ CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho financiero” Op. Cit., p. 201.

V.3.2.2. Funciones de la base imponible.

De acuerdo con las conclusiones enumeradas en el apartado anterior, dos son las funciones esenciales de la base imponible:

- 1) La base imponible es una magnitud que constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus componentes.
- 2) La base imponible sirve como elemento de cuantificación de la cuota del tributo, mediante la aplicación a aquélla del tipo de gravamen.

Esta segunda función es la que casi todos los autores y las legislaciones le asignan, en virtud de que es la función común a todas las bases imponibles, mientras que la primera no se da en todos los casos, como debería. aclaración, puesto que como lo señala Ramallo Massanet, “en ocasiones (la base) es la magnitud que nos <<localiza>> el tipo de gravamen cuando éste está expresado en una cantidad fija de dinero y se identifica con la cuota...”²²⁹ Es decir, en algunas ocasiones tipo de gravamen y cuota convergen, por lo que en esta situación la base no nos ayudará a llegar a la cuota por medio de la aplicación a ella del tipo de gravamen, sino que su magnitud será la que nos ayude a determinar la cuota aplicable, que coincidirá con el tipo de gravamen.

Ahora bien, ambas funciones serán desarrolladas en esta tesis, sin embargo, nos interesa abundar en este momento sobre la primera, es decir, la base como medida del hecho imponible, en virtud de que no siempre se presenta esta función, aun cuando esto sucede por un desconocimiento de técnica tributaria por parte del legislador.

²²⁹ Op. Cit, p. 618.

V.3.2.2.1. La base como medida del hecho imponible.

Los problemas de la base imponible son problemas jurídicos, es decir, arrancan en el hecho imponible y provienen de él, de ahí que sea absurdo intentar un análisis aislado de la base, lo que carecería de fundamento jurídico, abordando solamente el aspecto mensurable, puesto que la base imponible es un problema jurídico vivo.

La relación entre estos dos elementos resulta indispensable por cuestiones de lógica jurídica, técnica tributaria y exigencia constitucional del principio de capacidad contributiva. Ramallo Massanet, describe la situación así:

“La relación entre hecho imponible y base imponible es una petición de principio: si se paga una deuda tributaria cuya cuantía deriva de la base imponible y cuya existencia deriva del hecho imponible, **aquella base debe referirse a este hecho**. Pero esta ligazón entre el hecho imponible y la cuantía de la obligación que implica la ligazón de la base imponible, no sólo es lógica, sino que además es una exigencia del ordenamiento positivo constitucional en cuanto que el mismo prescribe que la distribución de la carga fiscal se haga de acuerdo a la capacidad contributiva.”²³⁰

Aun cuando teóricamente la situación descrita es la ideal, debemos destacar que la correlación entre hecho imponible y base que suponen los tributos de cuota variable no siempre existe en el Derecho positivo. En este caso debemos de hacer notar que el principio de capacidad contributiva, establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, resulta transgredido.

En efecto, aun cuando base y hecho imponible deben encontrarse íntimamente correlacionados, en la práctica algunas veces esto no se presenta, puesto que el

²³⁰ Op. Cit., pp. 622 y 623.

legislador no toma en cuenta, suponemos que por ignorancia de la teoría general, esta relación.

Ciertamente, debemos partir de que, en los tributos de cuota variable, “la función básica que cumple el parámetro (junto con el tipo de gravamen) consiste en adecuar a cada obligación tributaria el principio constitucional de tributación con arreglo a la capacidad contributiva.”²³¹

Ramallo Massanet nos explica cómo funciona el principio de capacidad contributiva a la manera de un criterio metodológico para el establecimiento de la base. La explicación es la siguiente:

“En virtud de dicho principio, el legislador establece determinados hechos imponibles. Una vez establecidos, se ve obligado a definir legalmente una base imponible congruente con aquél. Congruencia que depende de que en dicha definición de la base se aplique el mismo criterio que le llevó a definir el hecho imponible, y que se fundamenta en una razón lógica: que la base es uno de los elementos para pasar del hecho imponible (que dio lugar a la existencia de la obligación) a la cuota (que posibilita la extinción de la obligación)”.²³²

Sin embargo, en algunas ocasiones, no sólo el legislador, sino también la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desconocido esta relación. Como ejemplo de este caso, tenemos la tesis del Pleno, P./J. 61/96, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, en el Tomo IV, correspondiente a octubre de 1996, visible en la página 75; que a la letra dice:

“PREDIAL. EL ARTICULO 149, FRACCION II, DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE

²³¹ VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, Op. Cit., pp. 925 y 932.

²³² RAMALLO MASSANET, Juan, Op. Cit., p. 614.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD AL FIJAR EL IMPUESTO CON BASE EN EL VALOR CATASTRAL DEL INMUEBLE, DETERMINADO, RESPECTO DE LOS QUE OTORGAN EL USO O GOCE TEMPORAL, CONFORME A LAS CONTRAPRESTACIONES QUE OBTIENEN. Establece el precepto legal mencionado que cuando los contribuyentes del impuesto predial otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción I de ese precepto y el que se determine de acuerdo con el total de las contraprestaciones que se obtengan por dicho uso o goce temporal. Lo anterior no resulta desproporcional ni inequitativo, pues si el impuesto predial grava la propiedad o posesión del suelo o de éste y de las construcciones adheridas a él, al obligarse a determinar el valor catastral del inmueble sobre el que debe calcularse el impuesto, con base en las contraprestaciones que correspondan por su uso o goce temporal, se atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes en razón de la naturaleza real de este tributo, en virtud de que el valor del inmueble se determina atendiendo a las características a que se refiere la fracción I del precepto y también, de un modo más preciso, de acuerdo con las contraprestaciones mencionadas, pues, lógicamente, al pactarse éstas en un momento determinado se atiende al valor que se le otorga al inmueble, y la naturaleza del impuesto predial es que su determinación se haga en razón del valor real. Por lo que se refiere al principio de equidad, también es respetado por el impuesto en cuestión, pues al considerar el legislador que inmuebles idénticos y en lugar similar no tienen el mismo valor para el que los arrienda y para el que los habita, da un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, pues por una parte, todos los sujetos pasivos del tributo que poseen o son propietarios de bienes inmuebles que no se otorguen en arrendamiento, determinarán la base por el mismo procedimiento establecido en la ley o bien de conformidad con los valores unitarios determinados por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, y por otra, todos los poseedores o propietarios de bienes inmuebles dados en arrendamiento, determinarán la base de conformidad con el procedimiento a que se refiere la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, recibiendo así un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, y variando únicamente en el monto del entero de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente.”

Digno de rescatarse resulta el voto particular del señor Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, quien no avaló la decisión inconstitucional tomada por la mayoría. A continuación transcribiremos algunos fragmentos de su voto particular, al que atendemos en la parte que nos interesa:

"El suscrito disiente del criterio mayoritario, que estimó constitucional el artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, fundamentalmente porque estimo que se violan los principios de equidad y proporcionalidad tributarias, en atención a las siguientes consideraciones:... El objeto del impuesto predial, o sea, la manifestación de la realidad económica que se quiere gravar, es la propiedad raíz, es decir, el suelo y las construcciones a éste adheridas, impuesto que queda a cargo del poseedor o propietario del bien de que se trate. Por su parte, el artículo 148 del código establece el hecho imponible del impuesto predial, es decir, la titularidad de "La propiedad del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero..."

"De este último precepto es claro deducir que el objeto y hecho imponible del impuesto predial se configuran legalmente en función de la cosa o bien sobre la que recae el tributo. En este caso, se trata de bienes inmuebles, de manera que la base gravable debe configurarse igualmente sobre el valor inherente o intrínseco de dichos bienes, es decir, tomando como elementos determinantes del valor del propio bien, como su localización, extensión, calidad y número de sus construcciones, etcétera. O como dice la fracción I del citado artículo 149: "características e instalaciones particulares del inmueble..."

"Por tanto, el objeto y hecho imponible, que se refieren al inmueble, no permiten que la base gravable se articule partiendo de elementos o derechos que no pertenecen intrínsecamente al bien objeto de tributación, pues si así fuere, entonces aquellos elementos perderían aplicación, surgiendo así otro objeto y hecho imponible, es decir, otra figura tributaria distinta al impuesto predial.

"La consideración anterior lleva a concluir que la fracción II del artículo 149, al permitir que la base gravable del impuesto predial se configure por el "total de las contraprestaciones por el uso o goce temporal del inmueble", está desviando el auténtico

objeto y hecho imponible del impuesto citado, gravando otra realidad económica que no deriva del valor intrínseco del inmueble, sino de actos convencionales de particulares que si bien obtienen productos o rentas del inmueble, constituyen ingresos personales o rentas que corresponden ser gravados por otros tributos, mas no por un impuesto real como el impuesto predial, pues este tipo de tributos no toman en consideración, como los personales, caracteres o circunstancias personales de los llamados a contribuir.

“Ahora bien, si el impuesto predial grava manifestaciones económicas que no corresponden a su objeto y hecho imponible, grava una capacidad contributiva distinta, violando sólo por esa circunstancia la garantía de proporcionalidad tributaria y, de paso, también la garantía de equidad, ya que la carga tributaria será distinta entre todos los sujetos de un mismo impuesto. Unos serán gravados según el valor de su predio, y otros según el valor de componentes extraños al valor intrínseco de su predio... Por último, en cuanto a la proporcionalidad del impuesto, el suscrito estima que, contrariamente a lo sostenido por la mayoría, el impuesto impugnado sí viola dicho principio.

“En efecto, el artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal establece como objeto del tributo la propiedad del suelo, o del suelo y las construcciones adheridas a él, al señalar que “Están obligadas al pago del impuesto predial las personas físicas o las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero”.

“Lo anterior significa que el hecho imponible o la manifestación de la riqueza que se grava en este tributo, es la titularidad jurídica del dominio del inmueble, que es lo que constituye el derecho de propiedad del bien, aunque como sujetos se señalan a los propietarios o poseedores del mismo.

“Ahora bien, el principio de la capacidad contributiva es el que fundamenta la existencia del impuesto, pues es la característica esencial de los hechos imponibles, que siempre son manifestaciones de riqueza sujetos a una valoración política por parte del legislador. (el que va a examinar las necesidades económicas y sociales, la aplicación e implicaciones o repercusiones que pudiera tener el gravamen, etc.)

“Como consecuencia de esto, la obligación tributaria que nace de la realización de los hechos imponibles guarda con éstos una relación o una proporción, que estará dada por la tasa o cuota del impuesto.

“Del análisis del artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal, se desprende que el legislador señaló como objeto del impuesto la propiedad del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, es decir, que el presupuesto de la obligación impositiva lo constituye la circunstancia de ser propietario o poseedor de un inmueble. (suelo y construcción en el Distrito Federal)

“En este orden de ideas, la capacidad contributiva en este gravamen atiende a un elemento objetivo como es la titularidad jurídica del bien inmueble gravado o sea el derecho de propiedad del bien, de allí que en la doctrina se clasifique a este impuesto como un tributo real, ya que el criterio de vinculación del hecho imponible con el sujeto pasivo del tributo (propietario o poseedor) no toma en cuenta aspectos personales de éste, como criterio de imposición.

“Por consecuencia, si en el artículo 149, fracción II, del Código Financiero se toma en consideración para determinar la base del impuesto el valor de las contraprestaciones obtenidas por el contribuyente por el arrendamiento del inmueble objeto del impuesto predial, debe concluirse que no se atiende a la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, la que se determina en relación al objeto del tributo que consiste en la propiedad del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él.

“La Suprema Corte ha establecido que el principio de proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica (contributiva) debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

“La capacidad económica o contributiva está íntimamente relacionada con el objeto del impuesto puesto que éste es la manifestación de riqueza o hecho imponible que el legislador va a gravar, derivando de allí que la capacidad contributiva es la atribución que establece el legislador al sujeto pasivo del tributo de contribuir a los gastos públicos.

“Por consecuencia, esa aptitud de gravar el inmueble arrendado tomando como parámetro a las rentas sí es un indicador de capacidad contributiva pero no del objeto del impuesto predial que, como antes se señaló, grava la propiedad o posesión del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él.

“Conforme ha quedado expuesto y del transcrito artículo 149 del código objeto del presente amparo, se desprende que la fracción II del citado artículo, otorga a contribuyentes, que de suyo se encuentran en la misma situación que los de la fracción I, es decir, sean propietarios de un inmueble, un trato diferente y ello en virtud a la actividad que realizan. Es decir, a pesar de que el objeto de este impuesto es la propiedad de bienes inmuebles, el sujeto, el propietario o poseedor y su base será como lo dice el mismo artículo 149 del código en comento, “el valor catastral determinado por los contribuyentes”, el legislador está tomando un elemento totalmente ajeno a la propiedad o la posesión de un inmueble como lo es la actividad a que se destine dicho inmueble, para determinar, en base a dicha actividad, la base del impuesto.

“En atención a lo expuesto es que el suscrito estima procedente se otorgue a la quejosa el amparo y protección de la Justicia de la Unión.”

El señor Ministro Sergio Salvador Aguirre, rescata de una manera muy valiosa la relación que existe en los tributos de cuota variable entra la base imponible y el presupuesto de hecho del tributo. En nuestra opinión, esta es la posición correcta.

Las excepciones del Derecho positivo, que no toman en cuenta la relación entre hecho imponible y base, no deben alejarnos de la línea conceptual que planteamos y que debe imponerse por razones de lógica jurídica. Un tributarista español, Cortés Domínguez, citado por Sáinz de Bujanda, nos dice las bases metodológicas que deben seguirse para la configuración de la base:

“1ª. Tanto la base como el tipo de gravamen son dos mecanismos legislativos útiles para determinar el *quantum* de la prestación tributaria, por lo que están sujetos al principio de capacidad económica.

2ª. Debe existir una determinada ligazón entre el hecho imponible (acción típica, indicativa de la capacidad económica, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria) y la cuantía de la obligación porque debe existir una relación lógica entre la causa y el efecto.

3ª. **La verdadera naturaleza de las categorías jurídicas debe extraerse de los principios de la lógica jurídica y del derecho positivo. De ahí -añade- que aunque el derecho positivo conozca varios supuestos en que la base es una magnitud distinta del elemento material del hecho imponible, el concepto de base no puede construirse aceptando ese hecho y construyendo sobre el mismo, porque eso supondría la creación de una dogmática jurídica contraria a la lógica jurídica y a los principios que informan este sector del ordenamiento.**”²³³

Por lo anterior, seguiremos considerando que la base debe tener una correlación directa con el hecho imponible, ya que esta idea no solamente es teóricamente buena y acorde con la propia lógica interna de los tributos, sino que resulta ser una obligación impuesta por la propia Constitución, a través del mandato constitucional de proporcionalidad, regulado en el artículo 31, fracción IV, entendido como tributación de acuerdo con la capacidad contributiva.

Ahora bien, hemos estudiado que el hecho imponible se compone de dos elementos: subjetivo y objetivo, dentro del segundo se encuentran los aspectos, material, cuantitativo, temporal, espacial.

²³³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, en ‘Hacienda y Derecho’, Tomo VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1973, p. 202.

Pues bien, comprobada la ligazón existente entre el hecho imponible y la base, restaría ahora preguntarse, en cuál de estos aspectos debe de existir esta relación. La lógica nos indica que donde debe existir la conexión es entre el elemento material del aspecto objetivo del hecho imponible y la base.

Sin embargo, la doctrina, en una nueva recapitulación, ha recogido la posible conexión entre otros componentes del hecho imponible y la base, ya que éstos componentes también **“pueden ser indicativos de capacidad contributiva y en la medida en que sean cuantificables pueden convertirse en elementos válidos para definir la base imponible normativa y servir de criterio de determinabilidad de las bases fácticas y en última instancia de la prestación.”**²³⁴

Por lo tanto, mientras alguno de los componentes del hecho imponible sea revelador de capacidad contributiva, resultaría totalmente válida su interrelación con la base imponible y se respetaría el principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, aun así quedan supuestos en el derecho positivo en los cuáles no existe la vinculación entre hecho imponible y base. Juan Ramallo Massanet, ha planteado los siguientes problemas y soluciones, cuya transcripción estimamos oportuna:

“1ª. No tienen cabida en el concepto que la lógica jurídica da de base imponible.

“2ª. Responden a un error lógico del legislador. Este no se ha querido preocupar de buscar un dato o elemento en el hecho imponible, que él mismo ha definido, que le permita su cuantificación mediante el establecimiento del correspondiente criterio abstracto.

²³⁴ Cfr. con RAMALLO MASSANET, “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, pp. 632 y ss. Aquí se pueden encontrar varios ejemplos entre la conexión de base y los componentes del hecho imponible, referidos al derecho español.

"3ª. Estos casos, en realidad, serían más propios de un tributo de cuota fija, es decir, de aquellos tributos en que no existe base imponible ni tipo de gravamen, sino únicamente el hecho y la consecuencia jurídica (prestación). Sin embargo, el legislador, tomando un dato que no pertenece al hecho imponible, lo que ha querido es modular no el citado presupuesto, sino la cuantía de la prestación. **Esto equivale a decir que el legislador ha abandonado la lógica y la técnica tributaria por una razón clara o concreta: la recaudación.**

"Y la solución para estos tributos puede encontrarse, quizá esté entre alguna de las siguientes:

"1ª. La desaparición del tributo.

"2ª. La conversión de estos tributos variables en tributos de cuota fija.

"3ª. Que permaneciendo como tributo variable, el legislador investigue el hecho imponible en toda su amplitud para tomar de él el dato o datos más significativos para servir de criterio normativo de cuantificación. **Datos que deben de poner de manifiesto la distinta forma e intensidad de la realización del hecho.**"²³⁵

Ahora bien, si el legislador no corrige su conducta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación deberá, en su caso, declarar la inconstitucionalidad del tributo por no respetar el principio de proporcionalidad tributaria.

En conclusión, la desvinculación entre estos dos elementos produce una distorsión en el sistema tributario, puesto que de otra manera se estaría alterando, a través de la base, la definición del hecho imponible.²³⁶

Antes de proseguir, nos parece que es útil hacer una alto y tratar la distinción que la doctrina realiza entre base y hecho imponible.

²³⁵ Op. cit, p. 634.

²³⁶ Cfr. con PEREZ ROYO, Fernando, en su "Derecho financiero y Tributario. Parte general", 7a. ed., Op. Cit., p. 170.

V.3.2.3. Distinción entre base y hecho imponible.

Aun cuando la distinción entre estos dos elementos del tributo pudiera parecer ociosa veremos que, por el contrario, su diferenciación resulta benéfica pues nos ayuda a comprender el funcionamiento y utilidad de ambos elementos, en los tributos de cuota fija.

Dentro de este último tipo de tributos, tenemos tres elementos estructurales: el hecho imponible, la base y el tipo de gravamen. El primero es un hecho cuya realización da origen a la obligación tributaria. El tipo y la base determinan el objeto de la obligación tributaria, es decir, la cuota o cantidad a pagar a título de tributo. Es decir, mientras el hecho imponible cumple la función de producir un efecto jurídico, el nacimiento de la obligación tributaria, los otros dos sirven para cuantificar dicha obligación, razón por la cual deben ser claramente diferenciados.

Sin embargo, en muchas ocasiones el hecho imponible y el parámetro se encuentran estrechamente unidos, puesto que el componente objetivo del hecho imponible es, al mismo tiempo, la magnitud que constituye el parámetro, como sucede en el impuesto sobre la renta, donde ésta resulta ser el componente objetivo del hecho imponible y, al mismo tiempo, la base para la cuantificación del tributo. Sin embargo, puede suceder también que esto no suceda y el objeto del hecho imponible no tenga nada que ver con la base, cuestión que podría aparecer como inconstitucional por violación al principio de proporcionalidad.

Ahora bien, Fernando Vicente-Arche realiza cuatro precisiones sobre la relación entre hecho y base imponible, que nos parece oportuno traer a colación:

“1º Que el elemento característico e indispensable de todo tributo es *siempre* el hecho imponible concepto jurídico en el que se distinguen un elemento material u objetivo (al cual denominamos presupuesto objetivo del tributo), y un elemento personal o subjetivo; a

veces, sin demasiada precisión, se utiliza la expresión objeto del tributo para referirse al parámetro o al objeto de la acción que constituye el hecho generador, **razón por la cual la doctrina tributaria más autorizada ha generalizado el uso de los términos hecho imponible (en la terminología castellana) y sus sinónimos hecho generador o presupuesto de hecho (o su equivalente restringido de presupuesto objetivo), prescindiendo del otro -objeto del tributo- que se presta a todo tipo de confusiones.**

2° Que el parámetro -el cual sólo constituye un elemento indispensable en los tributos variables, puesto que en los tributos fijos no existe-, es un concepto único y cumple siempre la misma función (la de determinar, junto con el tipo de gravamen la cuantía de la obligación tributaria), tanto cuando está formado por una suma de dinero o por una magnitud valorable en términos monetarios, como cuando está constituido por una magnitud no susceptible de valoración económica, cual la superficie, el volumen, el peso, el número de folios de un documento, etc. La unicidad del concepto, pues, no impide la pluralidad de modalidades bajo las que el parámetro se manifiesta en función de su distinta naturaleza.

3° Que el parámetro puede ser distinto del hecho generador o referirse directamente a éste, lo cual significa, en este segundo caso, que un mismo bien es simultáneamente elemento constitutivo del presupuesto de hecho y parámetro, y que en cuanto tal puede y debe ser estudiado bajo este doble aspecto.

4° Que rechazado -por los razonamientos expuestos en el anterior apartado 1° el empleo del término objeto del tributo, la palabra "objeto" debe referirse a la obligación tributaria, y en ese sentido el objeto de la obligación tributaria será la prestación debida por el sujeto pasivo."²³⁷

Por lo tanto, la distinción entre estos dos elementos nos lleva también a distinguir dos momentos, por un lado la realización del hecho imponible y por otro la liquidación de la deuda, pues mientras la primera da origen al crédito tributario, la segunda cuantifica este último.

V.3.2.4. Distinción entre base imponible normativa y fáctica.

La base imponible es normalmente ligada al aspecto de cuantificación del tributo, es decir, evoca algo concreto o realizado, sin embargo, esta posición discrimina el aspecto normativo de la base, por lo que resulta necesario distinguir entre base normativa y fáctica.

La doctrina ha sentado que la base normativa resulta ser la definición general y abstracta contenida en la ley y que la base fáctica o real es la correspondiente al hecho imponible concretamente realizado.²³⁸

Resulta de particular importancia hablar de la base normativa, puesto que en este aspecto es donde, en principio, se debe hacer efectivo el principio de reserva de ley.

En palabras de Giannini, existen normas “cuya misión específica consiste en establecer los criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse el presupuesto para la determinación de la base imponible.”²³⁹

Estos criterios, que constituyen la medida que permite transformar hechos en cantidades, son también base imponible, de hecho, son lo que la doctrina denomina base imponible normativa.

Una de las personas que plantea con mayor claridad esto es don Fernando Sáinz de Bujanda, quien realiza una crítica a los autores que consideran a la base imponible como algo exclusivo de lo fáctico y excluyen la importancia de su aspecto normativo. El texto es del contenido siguiente:

²³⁷ VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”. Op. Cit., pp. 924 y 925.

“...la ley no contiene -no puede contener- una ‘medición concreta del hecho imponible’, sino las normas en las que se establecen, para cada categoría de hechos imponibles -por tanto, en abstracto-, las magnitudes que habrán de ser adoptadas para cuantificar las obligaciones que de la realización de estos hechos deriven. A la medición ‘concreta’ sólo puede llegarse, por tanto, tras el empleo de los métodos de la determinación de la base que en cada caso sea pertinente aplicar.”²⁴⁰

Ahora bien, siguiendo a Sáinz de Bujanda, la ordenación legal del tributo nos ofrece un doble núcleo de normas: 1. Las que determinan el hecho imponible y 2. Las que señalan la base.

Es posible que las normas que definen el presupuesto de hecho también lo hagan con la base, sin embargo, regularmente tendrán regulación propia y, por lo tanto, habrá normas que se dediquen a la definición legal de la base.

Ahora bien, cabe preguntarse, ¿basta con que se establezca en abstracto la base por dichas normas?. La respuesta es no. En efecto, resulta necesario, además, que en la dinámica de aplicación de cada tributo se **determine** respecto a cada caso la mención de la base.²⁴¹

Previo al estudio de la determinación de la base, resulta pertinente preguntarse cuál es el objeto de medición de la base normativa.

V.3.2.5. Objeto de medición de la base imponible normativa y de la fáctica.

¿Qué mide la base imponible normativa, cuál es el objeto de su medición?. En este punto existe una controversia en la doctrina, puesto que, por un lado, Cortés

²³⁸ Cfr. PEREZ ROYO, Fernando, “Derecho financiero y Tributario. Parte general”, 7a. ed., p. 171.

²³⁹ Op. Cit., p. 85.

²⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, Op. Cit., p. 204.

²⁴¹ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Op. Cit., p. 205.

Domínguez concluye que “la base no es el resultado de medir la base, sino el resultado, permítaseme la expresión de medir el presupuesto de hecho”.²⁴²

Por otro lado, Sáinz de Bujanda, utilizando la distinción entre base imponible normativa y fáctica, que hemos referido anteriormente, concluye que la base, en el plano abstracto planteado por la ley, “no es la medición, sino el objeto de la medición, es decir, lo que se ha de medir. Y ello es así porque el presupuesto de hecho no puede, como tal y en su integridad, ser medido, sino tan sólo aquel elemento material suyo que las normas hayan convertido en base.”²⁴³

Es decir, mientras que para Cortés la base es la medición concreta del hecho imponible, para Sáinz de Bujanda la base fáctica es la medición concreta de la base normativa, la cual recoge el elemento material del hecho imponible.

Ahora bien, Juan Ramallo Massanet, plantea una tercera opinión que es la que nos parece correcta. Partiendo de la doctrina de César Albiñana, quien realiza la distinción entre hecho imponible “legal” y hecho imponible “real” de la siguiente manera:

“El <<hecho imponible legal>> es una *hipótesis* delimitada por la Ley que convoca a los *supuestos* (fácticos) que en la realidad puedan darse. Y como tal hipótesis legal define o delimita los << supuestos de hecho>> con arreglo a actos o negocios jurídicos o según categorías o conceptos económicos... Llamo <<hecho imponible real>> al que se realiza en los términos previstos por la ley propia del respectivo tributo y, por tanto, da nacimiento a la correlativa obligación impositiva. El hecho imponible es el que ofrece la realidad social como generador de la exacción del correspondiente tributo. Con otras palabras: la

²⁴² Cfr. Con RAMALLO MASSANET, Juan, op. Cit, p. 618.

²⁴³ Op. Cit, p. 205.

realidad presenta el supuesto de hecho que desencadena la aplicación de la Ley y determina el nacimiento de la obligación a cargo del sujeto pasivo y en favor del sujeto activo.”²⁴⁴

Con estos cuatro conceptos, hecho imponible legal y hecho imponible real; base imponible normativa y base imponible fáctica, Ramallo expone su posición de la siguiente forma:

“1º Que la **base imponible normativa** es la medición **abstracta** del hecho imponible **legal**. 2º Que la **base imponible fáctica** es la medición **concreta** del hecho imponible **real** realizada **a través de la aplicación administrativa de los criterios abstractos establecidos por el legislador en la definición de base imponible normativa**. Por lo que respecta al segundo autor (Sáinz de Bujanda), si bien es cierta y fructífera la distinción entre base normativa y fáctica, no sé hasta que punto es cierto que la base imponible normativa será el objeto de la medición, aquello que <<se ha de medir>>. Más bien habría que considerar que la mencionada base imponible **constituye el criterio abstracto establecido por el legislador para medir lo único tangible y fáctico que tenemos: el hecho imponible real.**”²⁴⁵

Esta distinción nos lleva a importantes conclusiones, que consideramos oportuno enunciar:

- 1) Se destaca la importancia de la base imponible normativa como una medición abstracta del hecho imponible, establecida por el legislador. Es decir, es aquí donde debe hacerse efectivo el principio de reserva de ley, puesto que de otra manera, se estaría dejando la cuantificación del tributo a la Administración o se estaría estableciendo la posibilidad de que ésta desvirtúe el hecho imponible al modificar su estructura normativa;

²⁴⁴ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Cesar, “Sistema tributario español y comparado”, Op. Cit., p. 77.

²⁴⁵ RAMALLO MASSANET, Op. Cit, pp. 619 y 620.

- 2) En cuanto a la base imponible normativa la importancia, se destaca no sólo la importancia de que su objeto esté establecido en forma abstracta y también los procedimientos para su determinación normativa, y
- 3) El tránsito entre la base normativa abstracta y la base normativa fáctica, a través de la concreción del hecho imponible real, resulta ser la conexión que se da en los tributos entre las situaciones jurídicas abstractas y las reales.

En efecto, esta situación la explica lógicamente Ramallo Massanet, con las palabras siguientes:

“En primer lugar, tendremos que efectuar un razonamiento cuyas premisas serán el hecho imponible legal y el hecho imponible real, siendo la conclusión la subsunción o no del segundo en el primero, y, en consecuencia el nacimiento o no de la obligación tributaria. En segundo lugar, debemos realizar otro razonamiento cuyas premisas, mayor y menor, serán la base imponible normativa y, de nuevo, el hecho imponible real, siendo la conclusión a la que se llega la base imponible fáctica, es decir, el elemento netamente variable para la determinación de la prestación.”²⁴⁶

Esto nos lleva a distinguir con más claridad, dos momentos que ya habíamos diferenciado, por una parte el nacimiento de la obligación, que resulta ser de previa determinación y, por otro, la cuantificación de la obligación.

V.3.2.6. Clasificaciones de la base imponible.

Estudiaremos algunas de las clasificaciones que se realizan respecto de la base.

²⁴⁶ Op. Cit., p. 621.

V.3.2.6.1. Por la forma de su expresión cuantitativa.

Por su expresión, según la magnitud que se trate, podemos hablar de bases en dinero y bases expresadas en una magnitud distinta al dinero. Esta distinción es clásica, y hemos hecho referencia de que las segundas, según alguna parte de la doctrina, reciben el nombre de parámetro.

Las bases imponibles no expresadas en dinero, pueden clasificarse, en función de los criterios que tomen para su definición, así, Juan Ramallo Massanet, las clasifica por:

- "a) La unidad o el conjunto de unidades (v. gr.: el número de piezas, máquinas o trabajadores, el número de habitantes de una población en su conjunto).
- b) Unidades de medida establecidas en el sistema métrico decimal: longitud (metro), peso (gramo), superficie (metro cuadrado), volumen (metro cúbico) y capacidad (litro), cada una de ellas con sus múltiplos y submúltiplos...
- c) Unidades de potencia (kilowatios o caballos de vapor) que dan lugar a conceptos nuevos, como el de potencia instalada o capacidad de construcción.
- d) Unidad de tiempo. Como criterio de cuantificación de la base se puede tomar el factor tiempo (días, meses y años), v. gr.: el ejercicio de una actividad industrial o comercial durante más de tres o seis meses al año; el número de años de un motor o de un vehículo; los plazos de amortizaciones de los gastos deducibles."²⁴⁷

Pasemos a la siguiente clasificación.

²⁴⁷ Op. Cit, pp. 640 y 641.

V.3.2.6.2. Clasificación de los parámetros: simples o complejos.

Fernando Vicente-Arche, hace una clasificación según el número de magnitudes que integran el parámetro.

Será simple cuando la base se integra por una magnitud que consta de un sólo elemento. En cambio, será complejo, cuando la magnitud resulta de la combinación de dos o más elementos.²⁴⁸

V.3.2.6.3. Según las magnitudes que integran al parámetro.

Fernando Vicente-Arche nos indica que pueden integrar la base dos clases de magnitudes: un bien físico o material o una entidad abstracta.

En cuanto a la primera, es decir, un bien físico o material, será necesario según el caso medirlo o valorarlo; aquí la base la constituye la cualidad abstracta del bien en cuestión, aun cuando previamente requiere la existencia física o material del bien en cuestión.

Respecto de la segunda, la entidad abstracta, ésta debe ser determinada por la norma tributaria y puede ser el patrimonio, la renta, la herencia, que son magnitudes abstractas que a veces son definidas por la ley tributaria o bien por las demás normas legales, ya que son instituciones jurídicas. Sin embargo, en virtud de que se trata de abstracciones lógicas habrá que ver su utilización en cada categoría tributaria.²⁴⁹

²⁴⁸ Cfr. ARCHE-DOMINGO, Vicente, "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", p. 943 y 944..

²⁴⁹ Cfr. ARCHE-DOMINGO, Vicente, Op. cit, p. 945.

V.3.2.7. Determinación de la base imponible fáctica.

Vistas algunas de las clasificaciones de la base imponible que nos han parecido de interés, haremos mención de la determinación de la base imponible.

Siendo la base imponible normativa una magnitud abstracta señalada en la ley que tiene como finalidad la cuantificación de la cuota tributaria, se tornan necesarios métodos de determinación de la base que actúen como instrumentos o medios para llegar a la base fáctica. Sin embargo, por ser cuestiones ajenas a nuestra tesis y propias del estudio pormenorizado de la base imponible, omitimos el análisis pormenorizado de los métodos de determinación administrativa de la base haciendo mención, solamente de que la doctrina habla de métodos directos, indiciarios y presuntivos y que los mismos deben estar regulados por ley, por así exigirlo el principio que estudiamos.²⁵⁰

IV.4. La base imponible y la reserva de ley.

Después de analizar la base imponible, su concepto, características y clasificaciones, según la estudia la teoría general, resulta necesario pasar a estudiar la relación de este elemento del tributo con el principio de reserva de ley. Debemos manifestar que la labor no es fácil, puesto que la doctrina no ha abundado sobre el tema, aun así las opiniones que recolectamos, aunque breves, son buen inicio para lograr nuestro objetivo.

²⁵⁰ Para un estudio del presente tema, remitimos al lector a las siguientes obras, a manera de ejemplo: SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", en 'Hacienda y Derecho', Tomo VI. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1973; MARTÍN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo, en su "Curso de Derecho financiero y tributario", 7a. ed., Tecnos, Madrid, España, 1996, pp. 390 a 394; CALVO ORTEGA, Rafael, "Curso de Derecho financiero", Tomo I, Derecho tributario (Parte general), 1ª. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1997, pp. 203 a 206; GONZALEZ GARCIA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, "Derecho Tributario", Tomo I, 1ª. ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, pp. 271 y ss.

Ahora bien, esta relación resulta obvia, puesto que de nada valdría exigir la regulación por ley solamente para el presupuesto de hecho, si a partir de él la Administración cuantificara libremente las prestaciones derivadas del mismo.

Ciertamente, como hemos estudiado, la base es un elemento esencial del tributo, en tanto que es indispensable su existencia para la determinación de la cuota tributaria, en consecuencia, es un elemento cubierto por la reserva de ley.

Dentro de la doctrina mexicana, Gerardo Gil Valdivia y Federico Quintana Aceves, opinan sobre el principio de reserva de ley, en relación con la base, lo siguiente:

“Tanto la base imponible como su forma de cálculo están determinadas por la ley para cada gravamen.

Esto debe ser así porque la base es uno de los elementos de los impuestos, y por ello debe estar expresamente prevista y determinada en la ley, de tal manera que su determinación, no quede ni en manos ni al arbitrio de la autoridad encargada de administrar el impuesto, pues de lo contrario ese gravamen será inconstitucional en términos de la jurisprudencia vigente de la SCJ, relativa a la garantía genérica de legalidad tutelada por la fr. IV del a. 31 constitucional.”²⁵¹

No obstante lo anterior, resulta ser una práctica constante la violación al principio de reserva de ley, establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, puesto que en muchas ocasiones no se respeta en relación con la base imponible, lo que es de suyo grave ya que este elemento resulta indispensable para la cuantificación del tributo. Esta situación es descrita por el tratadista Emilio Margáin Manatou, quien señala lo siguiente:

²⁵¹ GIL VALDIVIA, Gerardo y QUINTANA ACEVES, Federico, “Base Gravable”, voz del Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, A-C, ed. Porrúa-IJ-UNAM, México, 1998, p. 381.

“El artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal dispone que es obligación de los mexicanos ‘Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes’, pero por leyes debemos aceptar que se está refiriendo a lo que expide el Congreso de la Unión al decirnos el artículo 73, fracción VII de ese mismo ordenamiento, que el Congreso tiene facultad ‘para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto’.

“Sin embargo, es frecuente encontrar ordenamientos que precisan el objeto del impuesto dejando al Poder Reglamentario o Ejecutivo la facultad de establecer la base de él, lo cual introduce la incertidumbre en la tributación en perjuicio de los contribuyentes, ya que dicho Poder puede en cualquier momento alterar o modificar en su beneficio la base sobre la cual se aplicará la tasa del tributo.”²⁵²

Estas situaciones no tienen ninguna razón de ser, y su presencia obedece a una indebida delegación de facultades del Poder Legislativo a favor del Poder Ejecutivo, no obstante que éste carece de potestad tributaria y no puede invadir materias reservadas a la ley. En apoyo a lo anterior tomamos la opinión de Alvaro Magaña, quien en una interesante reflexión manifiesta lo que se transcribe:

“Una consideración importante que debemos tener presente en el estudio de este problema es que la Administración (el Poder Ejecutivo) no tiene el ejercicio del poder tributario que se concreta específicamente en la creación y establecimiento de los tributos. En consecuencia, no puede la Administración regular materias que son partes del ejercicio de ese poder tributario y, por lo mismo, corresponde a otra autoridad: el Poder Legislativo. Y es que en la relación tributaria, la Administración es solamente titular de un derecho subjetivo creado por la Ley; es decir, la Administración no tiene poder (o potestad, como la llaman algunos autores), en sentido propio.”²⁵³

²⁵² MARGAIN MANATOU, Emilio, “Objeto y base del tributo deben estar contemplados en la ley”, Op. Cit.

²⁵³ MAGAÑA, Alvaro, “Potestad reglamentaria y Estado de Derecho: remisiones normativas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y Resoluciones biministeriales modificando impuestos”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Editorial de Derecho Financiero, Número 231, España, Mayo-Agosto, España, 1994, p. 701.

Con estas consideraciones previas, pasemos a analizar el objeto de la reserva de ley y diversas hipótesis que resultan violatorias del principio de reserva de ley, en relación con la base imponible del tributo.

V.4.1. Objeto de la reserva de ley en relación con la base imponible

Pues bien, es conveniente preguntarse qué aspectos de la base imponible resultan cubiertos por la reserva de ley, para este fin nos será de utilidad la distinción que realiza la teoría general entre base imponible normativa y base imponible fáctica.

Como hemos mencionado, en la base se conjunta el aspecto jurídico y el aspecto fáctico en la materia tributaria, es decir, se ubica el tránsito entre lo hipotético y lo real. Nosotros estimamos que lo que resulta cubierto por el principio de reserva de ley tributaria es la base normativa, es decir, las normas jurídicas que determinan la magnitud que habrá de ser indispensable para que, junto con el hecho imponible real, se pueda determinar la base normativa fáctica.

Ya situados en la base normativa, resulta pertinente realizar algunas aclaraciones.

El principio de reserva de ley debe regir al momento de determinar la base imponible del tributo, pues es una figura que no puede quedar dentro de las facultades normativas del ejecutivo. Sin embargo, no basta la pura descripción normativa de la magnitud que será tomada como base imponible para considerar cumplido el principio de reserva de ley, es decir, no basta con que la ley señale qué va a ser lo medido, sino que debe dar las pautas para su determinación normativa.

Ciertamente, los problemas de la base no se agotan en su sintética definición, que es muy simple en la mayoría de los casos, sino que la ley debe preocuparse por especificar de manera analítica los elementos de la misma.²⁵⁴

Ahora bien, nos parece indispensable hablar de la base imponible normativa como una magnitud, pero no en el sentido de algo concreto, sino en el sentido de algo hipotético, Juan Ramallo Massanet nos da una lúcida explicación con relación a este tema:

"Con frecuencia se lee que la base imponible es una magnitud. Y creo que esa magnitud, en los términos que acabo de indicar, se adecúa (sic) perfectamente, por otra parte, al concepto que de magnitud ofrecen las ciencias exactas. Para éstas magnitud es <<cualquier característica de los cuerpos capaz de ser medida>>, pero enseguida se señala la importancia de distinguir entre la magnitud en sentido matemático y la magnitud en sentido físico. Mientras que la medida de la magnitud matemática se define **abstractamente**, la medida de la magnitud física **se efectúa según determinadas técnicas y con instrumentos apropiados**.

"La magnitud abstracta (matemática) es el criterio de determinabilidad de la magnitud concreta (física) de un objeto. La magnitud que me interesa conocer es la del objeto concreto y lo que mido es dicho objeto; pero para medirlo necesito de un patrón o criterio, de una premisa mayor, con la que poder comparar la realidad fáctica que tengo frente a mí.

"Lo que ocurre en las ciencias físicas y matemáticas de un lado y en la ciencia jurídica de otro, coincide plenamente con este punto. La base imponible normativa es una formulación abstracta una definición legal tan hipotética como la definición del hecho imponible. En virtud de la cual y con ayuda del procedimiento de determinación de la base se podrá conocer la medida de un hecho real y obtener así, la base imponible fáctica."²⁵⁵

²⁵⁴ Cfr. con PEREZ ROYO, "Derecho Financiero y Tributario. Parte general", Op. Cit., p. 171.

²⁵⁵ Op. cit., p. 620.

Asimismo, ejemplifica lo anterior de una manera igualmente sencilla, de tal manera que si esto no hubiere quedado claro, después de esta explicación se verá diáfananamente:

“Efectivamente, tomando un sencillo ejemplo se verá la lógica de la distinción. Para saber si <<esta>> mesa mide un metro, es decir, <<esta>> mesa, es imprescindible que tengamos un punto de referencia, que sepamos qué es <<metro>> abstractamente, como magnitud matemática. La clásica definición de metro del bachillerato decía: <<Es la longitud a cero grados centígrados del prototipo internacional de platino e iridio que se conserva en Sévres (Francia). Esta barra es aproximadamente inferior en 0,2 milímetros a la diezmillonésima parte del cuadrante del meridiano terrestre>>. Sólo en la medida en que yo posea ese concepto de metro, dado en la Conferencia de Pesas y Medidas de París en 1889, podré saber –ayudado por un instrumento o aparato apropiado al que denominamos metro- cuál es la magnitud física de esta mesa y no de otra. Para pasar de una magnitud (la matemática) a otra (la física) es evidente que si el aparato llamado metro no contiene en sí mismo los elementos de la definición abstracta de metro no me será útil para averiguar la magnitud física de la mesa, me falseará el resultado, dándome una magnitud distinta a la que realmente tiene. Más aún, la técnica a emplear no sólo debe ser adecuada, sino que también debe ser utilizada de modo apropiado. Si el aparato metro se corresponde absolutamente al concepto de metro como magnitud matemática, pero al querer averiguar la magnitud física de la mesa no lo extendiendo longitudinalmente a lo largo de ella –dejándolo doblado, por ejemplo-, por muy correcto que sea dicho aparato o técnica el resultado de mi averiguación seguirá siendo falso.”²⁵⁶

Es en la base imponible donde el principio de reserva de ley exige más, donde debe ser aún más inflexible y rígido que lo que su propia naturaleza demanda que, como ya estudiamos, cubre por completo los aspectos protegidos en la materia reservada sin admitir excepciones. Efectivamente, debe de ir más lejos y cubrir también la determinación hipotética de la base, es decir, todas las operaciones que la concreticen en una magnitud que sea útil para determinar la base normativa fáctica,

²⁵⁶ RAMALLO MASSANET, Juan, Op. Cit., p. 620.

puesto que la cuantía de la liquidación de la deuda depende totalmente de la determinación jurídica de la base.

Aceptar que se cumple la reserva de ley porque la legislación correspondiente señala descriptivamente cuál es la base imponible, es incorrecto, puesto que se debe ir más allá y llegar hasta la determinación normativa de la misma.

En efecto, la reserva de ley debe operar al momento de fijar el procedimiento de cálculo de la base imponible del tributo, toda vez que dicho principio exige una actuación de la autoridad administrativa, y la misma, en virtud del principio de legalidad, debe estar sujeta al ordenamiento jurídico y la forma normativa de regulación de los tributos, por disposición constitucional, debe ser única y exclusivamente la ley.

Don Genaro Góngora Pimentel nos da fundamentos para nuestra afirmación, al manifestar lo que prosigue:

“A mi juicio, la reserva de ley no se agota en la aprobación de la base gravable, sino que - por su carácter relativo- dicha reserva debe también cubrir los elementos determinantes y el procedimiento para obtener su monto, ya que de ellos depende el alcance de la obligación tributaria.

“Los elementos que integran la base gravable, es decir, los valores, ingresos, deducciones, etc, deben ser materia de reserva de ley, pues representan nada menos que la obligación tributaria que puede exigir la Hacienda Pública. Al cumplirse esto, el sujeto contribuyente podrá conocer con certeza la cuantía y constitucionalidad de su deuda tributaria, respetándose así un mínimo de seguridad jurídica para dicho sujeto.

“En cuanto al procedimiento de cálculo de la base gravable, pienso que también es un elemento que no se debe dejar al arbitrio de la autoridad administrativa, pues afecta el

importe de la obligación lo que, a su vez, determina la afectación de los derechos de propiedad del particular, derechos que -como vimos- sólo las leyes pueden limitar.”²⁵⁷

Ahora bien, he aquí otro argumento que nos ayudará a distinguir claramente entre la distinción de la base normativa y la distinción de la base real. Muchas veces, en el ámbito de aplicación del tributo, el legislador no podrá determinar cuál es el grado de realización del hecho imponible, ni concretar la base real, de hecho, nuestro Código Tributario Federal prevé determinaciones presuntivas de las contribuciones en los artículos 54, 55, 56, 57 y 61. Sin embargo, lo que la administración está haciendo es una liquidación para efectos prácticos, pero que no escapa de la definición legal de la base normativa, **pues sigue siendo ésta la que sirve de pauta a la administración para localizar en la realidad esa cuantía desconocida.**²⁵⁸

En la situación anterior podemos distinguir claramente la determinación entre base normativa y base fáctica, la primera está cubierta por la reserva de ley, la segunda por el principio de legalidad administrativo.

Por todas estas razones consideramos que la determinación normativa de la base es propia del legislador, pues sería de ésta manera como a la Administración únicamente le quedaría la liquidación de la obligación tributaria de la manera en que la ley lo haya señalado.

²⁵⁷ GONGORA PIMENTEL, Genaro David, “El principio constitucional de la legalidad tributaria y la base gravable del tributo”, Revista Lex, 3ª. Epoca, Año III, número 19, México, enero de 1997.

²⁵⁸ Cfr. con RAMALLO MASSANET, Op. cit., p. 636.

V.4.2. Sobre la complejidad técnica en la determinación de la base normativa.

Su relación con la reserva de ley.

Mucho se habla sobre la complejidad técnica que pueda llegar a tener la determinación de la base y se aboga por la delegación a la administración de estos temas para lograr su concreción.

De hecho, si analizamos una de las últimas tesis de la Suprema Corte de Justicia, en mucho influye la complejidad técnica para la adopción del criterio mayoritario. Veamos la tesis:

“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. La interpretación armónica del artículo 51 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Sinaloa, así como de los inmersos en la Ley de Catastro de ese Estado, pone de manifiesto que los artículos 30 y 55 de ésta no son violatorios del principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional. El primero de ellos establece, como base para la determinación del impuesto predial en tratándose de predios rústicos o fincas urbanas, el valor catastral determinado conforme a la Ley de Catastro. A su vez, en los artículos 30 y 55 de esta ley se faculta al Instituto Catastral de dicha entidad para que, a través del **implemento de las tablas de valores unitarios, obtenga el avalúo de los inmuebles practicado por peritos, también autorizados por el instituto, y determine así el valor catastral.** Si bien de tales artículos se desprende que una autoridad administrativa, como lo es el Instituto Catastral, determinará el valor catastral, tal determinación no la hace a su arbitrio, sino de acuerdo con los lineamientos previstos en la propia ley, especialmente en los artículos 6o., 26, 30, 31, 32, 33, 34, 50, 52, 54 y 55, entre otros, de los que se desprende que la ley define diversos conceptos, señala los pasos que deben darse, los índices a que hay que atender e incluso prevé un recurso a favor del contribuyente que no esté de acuerdo con la valuación. Es decir, en la ley se dan los lineamientos que debe seguir el Instituto Catastral al realizar los estudios técnicos para determinar la propuesta de valores unitarios. **Si 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. De ahí que, atendiendo al principio de reserva relativa que rige en materia de legalidad tributaria, la remisión que se hace al artículo 18 del reglamento para que fije el procedimiento al que dicho instituto deba sujetarse para la elaboración de las mencionadas tablas, no pueda considerarse como una deslegalización de la materia reservada, toda vez que el procedimiento establecido en el reglamento está claramente subordinado a la ley, y no se trata de una regulación independiente, con lo que se evita que la autoridad administrativa a su arbitrio fije el valor de las bases para determinar el valor del inmueble objeto del tributo.”

(Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo VI, Noviembre de 1997, Pleno, p. 74,)

Ahora bien, sin negar que pueda existir intervención administrativa en los procedimientos previos para la determinación normativa de la base, el legislador debe ser, en última instancia, quien apruebe la base imponible, pues así lo exige el principio de reserva de ley. Esta situación se presenta, por ejemplo, en el Distrito Federal, en donde la Administración se encarga de hacer las tablas, pero es la Asamblea Legislativa, la que por medio de la ley aprueba las tablas de valores catastrales y esto es de destacarse porque estamos hablando de la ciudad más grande del mundo.

Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano, criticando una resolución del Tribunal Constitucional español, han expuesto con gran claridad el problema:

“No es difícil reparar en cómo esta construcción jurisprudencial *ad causam* neutraliza la operatividad de la reserva de ley al hacerla depender no de un dato vinculado a la <<naturaleza y elementos determinantes de la identidad del tributo y de la entidad de la prestación>>, sino de una circunstancia fácilmente manipulable por el legislador y plenamente dependiente de su libertad de configuración normativa, como es la

<<pluralidad>> o <<heterogeneidad>> de los factores y elementos de un <<sistema tributario moderno>> integran la base imponible y la <<complejidad de las operaciones técnicas>> que requieran su fijación. Si la concreción exigible a la ley esta en función de la mayor o menor heterogeneidad y complejidad técnica de la base imponible y si una y otra dependen exclusivamente de la configuración normativa que de esta última haga el legislador, la conclusión es de una lógica cartesiana: la modulación de las exigencias constitucionales de la reserva de ley quedará en cada caso concreto, a merced del libre arbitrio del legislador, pues al determinar éste el grado de complejidad de la base, estará al mismo tiempo predeterminando el grado de concreción (auto)exigible de la ley."²⁵⁹

Por estas razones, el argumento de la complejidad técnica en la determinación de la base normativa no es suficiente para lograr que nos apartemos de la opinión de la prevalencia del principio de reserva de ley. Erróneamente nuestro Más Alto Tribunal en el criterio citado ha considerado lo contrario.

V.4.3. El principio de reserva de ley, la base imponible y las variaciones económicas.

Se ha vuelto una práctica constante el que el legislador deje a las normas reglamentarias la actualización de la base, con fundamento en índices económicos, esta situación va en desmedro del principio de reserva de ley. Esta circunstancia la describe Horacio A. García Belsunce, con las siguientes palabras:

"No obstante, invocando razones de mayor 'agilidad' del sistema tributario y de mejor y más rápida adecuación de la acción administrativa a las necesidades en el campo económico y financiero, se ha ido paulatinamente subestimando el principio de la legalidad tributaria para otorgar al poder administrador facultades normativas respecto del ejercicio del poder fiscal. Pareciera que la rigidez de las normas legales consideradas insuficientes para prever la infinita variedad de aspectos que la mudable realidad económica va

²⁵⁹ LOZANO SERRANO, Carmelo y MARTIN QUERALT, Juan, Op. Cit., p. 387

ofreciendo con el transcurso del tiempo, la inmutabilidad y permanencia consiguiente de las mismas, en cuanto se hace más difícil obtener sus modificaciones o derogaciones, la lentitud y a veces la improbabilidad de obtener una norma legislativa para satisfacer una administración que la proyecta especialmente cuando las mayorías parlamentarias no apoyan incondicionalmente al Ejecutivo y la creencia de que el poder administrador, por sus condiciones naturales de funcionamiento y organización, es quien está en mejores condiciones de apreciar las necesidades financieras del Estado, son todas las circunstancias que van influyendo en lo que hemos dado en llamar crisis del principio de la legalidad tributaria', frente al auge de las facultades de la administración en la materia."²⁶⁰

Con base en la variabilidad de los factores económicos se pretende defender una concepción flexible del principio de reserva de ley, lo cual atenta frontalmente contra el principio constitucional. Uno de estos factores es la inflación.

El Dr. Jaime Nicolás argumenta de la forma siguiente:

"Toda vez que en circunstancias de inflación, en una economía con constantes cambios, se requiere su medición en lapsos cortos, escapa de la esfera competencial material del legislador el preverlos, realizando estudios detenidos y continuos; por ello, es comprensible que acuda a las instituciones especializadas en la medición de las variaciones económicas, a fin de que exista la mejor correspondencia entre la realidad y los vínculos de la obligación tributaria, asegurando que cuando existan variaciones inflacionarias, la cantidad nominal a pagar aumente en la proporción que indique el factor seleccionado, pero tal seguridad incluye la hipótesis contraria; que si baja la inflación, se reduce en el mismo grado la deuda nominal. El propósito es que la obligación real no tenga alteraciones o se reduzcan al mínimo."²⁶¹

²⁶⁰ GARCIA BELSUNCE, Horacio, "Crisis del principio de legalidad tributaria", en "Estudios financieros", Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1956, p. 219

²⁶¹ NICOLAS LOPEZ, Jaime, "La garantía de legalidad tributaria en México y en España", Op. Cit., pp. 121 y 122.

Estas argumentaciones no logran convencernos. Creemos, que antes de las cuestiones económicas están los valores jurídicos, el respeto a la Constitución, a la certeza y, en última instancia, a la seguridad jurídica.

En efecto, la ley no puede, sin tacha de inconstitucionalidad, remitir la fijación de los elementos esenciales del tributo a la potestad reglamentaria. Por lo que debemos estudiar la base imponible en su natural esencia, como un elemento cuantitativo, es decir, uno de los elementos que influyen para la fijación de la cuantía de la cuota tributaria, razón por la cual no podemos aceptar la desnaturalización de la reserva de ley en aras de la economía.

Cualquier variación en la cuantificación de la base, redundando directamente en el importe del pago de la deuda tributaria, por esta razón es necesario que la reserva de ley se haga efectiva en toda su amplitud.

Además, la importancia de la base imponible se magnifica cuando insistimos en una sencilla cuestión, que la obligación principal que acarrea un tributo es el dar una cantidad de dinero que servirá para contribuir a los gastos públicos y, en consecuencia, su calidad de elemento cuantitativo del tributo exige un mayor rigor y efectividad del principio constitucional de reserva de ley.

Por otra parte, una de las consecuencias principales de la reserva de ley es, sin lugar a dudas, la certeza en la tributación, la ley es definitivamente la mejor forma de lograrla; sin embargo, para llevar a cabo tal cometido se requiere que todos los elementos esenciales del tributo estén fijados en ley, y más aún en el caso de los elementos cuantitativos, dentro de los que se incluye la base, por estas consideraciones, no aceptamos que con el pretexto de razones de índole económica se sacrifique el principio de reserva de ley.

V.4.4. Formas de violación de la reserva de ley.

Consideramos que tres son las principales formas de violación de la reserva de ley.

La primera es que el ejecutivo emita, sin ninguna atribución, una norma reglamentaria que invada la materia protegida por el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.

Esto puede suceder por cualquiera de las formas de creación reglamentaria, es decir, desde un reglamento expedido por el Presidente de la República, con fundamento en la fracción I, del artículo 89 constitucional, hasta cualquier norma de carácter general (reglamentaria) emitida por una autoridad administrativa, sin importar su grado. Por lo cual, esta norma sería inconstitucional en primer lugar e ilegal en lo segundo.

En esta situación, la norma así descrita sería directamente inconstitucional por varias razones:

- 1) Violación al principio de reserva de ley, establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional;
- 2) Violación al artículo 49 constitucional en tanto que el ejecutivo se estaría arrogando facultades legislativas, sin estar en ninguno de los casos de excepción que la propia Constitución prevé.
- 3) Violación a los artículos 14 y 16 de la Constitución en tanto que sería emitida por autoridad no competente, es decir sin las atribuciones para la emisión del acto de autoridad;

- 4) Por otra parte, eventualmente podría resultar violatoria del artículo 133 constitucional, es decir, del principio de jerarquía normativa en tanto que una norma de inferior estaría modificando la ley, y
- 5) Violación al artículo 72, de la Constitución, si el reglamento modifica a la ley, puesto que se violaría el principio de primacía de la ley.

Este caso se presentaría si un reglamento modificase la base gravable establecida por la ley, o alguno de sus valores.

La segunda forma de violación sería la delegación legislativa o deslegalización. De esta técnica hemos hablado ya en otros apartados, sin embargo, es conveniente recapacitar algo sobre ella. Reafirmando, la deslegalización es la operación consistente en que una ley permite que los preceptos existentes en una determinada materia sean modificados o derogados por un reglamento, privando de esta manera de fuerza pasiva a las disposiciones legales vigentes, ya que el reglamento en virtud de la habilitación podrá modificar o derogar disposiciones contenidas en leyes anteriores, lo cual no sería posible sin esta técnica

Ahora bien, dicha técnica no resultaría ilegal, en tanto que el mismo legislador estaría concediéndole la atribución al poder ejecutivo para reglamentar la materia reservada. El problema se presentaría obviamente en cuanto a la constitucionalidad, pues esta norma sería inconstitucional por la violación a la reserva de ley, sin embargo, en este caso la violación al principio constitucional sería del legislador, puesto que, sin ninguna facultad constitucional, delegaría al ejecutivo las atribuciones a él concedidas por la Carta Magna, haciendo más grave la violación al principio de reserva de ley.

Esta forma de violación al principio constitucional multimencionado, se podría presentar si el legislativo delegare la fijación de la base al ejecutivo, o bien su determinación normativa. También pudiera presentarse, si se otorgaran beneficios fiscales que recayeran en la disminución de la base.

La tercera posible violación, sería que por medio de un tratado internacional se invadiera la materia reservada. Nosotros consideramos, que a pesar de que el tratado tiene la misma jerarquía normativa que la ley, se presentaría la violación en tanto que los procedimientos para su creación, así como su sustancia material y formal son distintos, por lo tanto, estamos hablando de normas de mismo grado jerárquico, pero materialmente distintas. Aun si aceptáramos la superioridad del tratado, como lo ha decidido ya la Suprema Corte de Justicia, hablamos de dos normas con procedimientos legislativos distintos y además de que el carácter de Cámara de Origen en las cuestiones tributarias, es una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, según lo ordena el artículo 74, fracción IV, de la Constitución General de la República.

Este aspecto merece mayores reflexiones, que exceden el alcance de esta tesis, en virtud de la nueva posición del Más Alto Tribunal, que se vuelve a transcribir:

“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley

Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal."

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo X, Noviembre de 1999, Pleno, Tesis P. LXXVII/99, página 46.

La novedosa posición del Más Alto Tribunal, plantea nuevos horizontes teóricos que se antojan propios para la especulación doctrinal, pero que también se encuentran cargados de peligro hacia la soberanía nacional o de la posibilidad de que exista un fraude a la Constitución por medio del tratado, sin embargo, esto merece una reflexión pormenorizada, por lo que planteamos nuestra inquietud esperando generar reacciones.

Las anteriores son, en nuestra opinión, las tres violaciones formales al principio de reserva de ley

Considerando estudiado este apartado, concluiremos con la importante reflexión de García Belsunce:

“Es una forma frecuente de violar el principio de legalidad el dejar librado a las reglamentaciones administrativas la fijación de las alícuotas de imposición o de la base o límites dentro de los cuales se aplicará el gravamen o funcionará una exención... Sólo por vía del más estricto respeto al principio de la legalidad se podrá hacer efectiva la garantía de seguridad jurídica, a que tiene derecho el hombre cuando se desenvuelve en un estado de derecho. Sin seguridad jurídica, que involucra la seguridad económica, no habría desarrollo ni expansión en la economía, pues sólo aquella da las bases de estabilidad necesaria para que los sujetos económicos actúen de tal manera que puedan plantear y prever las consecuencias de sus actos, con sentido de libertad y de responsabilidad.

“Cuando el Estado se aparta de la legalidad como autolimitación a su propia acción, cae en el discrecionalismo y en la arbitrariedad y esa inconducta (sic) repercute en el conglomerado social cuyos individuos se sienten inclinados también a apartarse de la ley. Entonces, al autoritarismo sigue la subversión y, con uno y otro desaparece la seguridad

económica y se paralizan los planes de expansión; la economía pueda estar amenazada de crisis y el derecho estará totalmente en crisis."²⁶²

Analizaremos algunas tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con la base imponible.

V.5. Algunos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con el principio de legalidad y la base imponible.

A manera de ejemplo, transcribiremos algunos de los precedentes del Más Alto Tribunal con relación a la base.

V.5.1. Enumeración de algunas tesis importantes.

Muchos de los criterios relativos a la base imponible se han originado en la impugnación al impuesto predial. Así tenemos, a manera de ejemplo, tesis como las siguientes:

"IMPUESTO PREDIAL. EL ARTICULO 66, REFORMADO, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE PREVIENE LA ACTUALIZACION DE LOS VALORES CATASTRALES, ES INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 46 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en su fracción IX, dispone que el valor catastral que la Tesorería fija a cada predio debe aproximarse lo más posible al valor comercial que tenga éste en la fecha de su avalúo, también lo es que tal disposición en ninguna forma puede entenderse en el sentido de que señale bases a la referida autoridad exactora para fijar los valores unitarios a que se refiere el artículo 66, reformado por Decreto de 21 de noviembre de 1974, de aquella Ley, sino que, por el contrario, corrobora la inconstitucionalidad de dicho precepto, en virtud de que al señalar que "el valor que se fije a cada predio deberá aproximarse lo más posible al valor comercial del mismo" predio en la fecha de su avalúo, prevé el caso de avalúos individuales al través de peritos y no el de avalúos generales, sin

²⁶² GARCIA BELSUNCE, Horacio, "Crisis del principio de legalidad tributaria", Op. Cit., pp. 220 y 223

intervención pericial, como indebidamente lo señala el artículo 66, pues de otra manera no podría entenderse el que exija que el valor comercial al cual debe aproximarse el valor catastral lo sea el de la fecha en que se practicó el avalúo del predio, no de la zona en que éste se encuentra ubicado. Asimismo, el hecho de que el artículo 74 de la Ley cuestionada, complementado con lo dispuesto por los artículos 68, 75, 76 y 77 de ese propio ordenamiento, establezcan el procedimiento que debe seguirse para la práctica de las valuaciones catastrales, demuestra, aun con mayor claridad, la inconstitucionalidad del multicitado artículo 66, en tanto que basta la lectura de aquellos numerales para advertir que el referido procedimiento que consagran lo es para los casos de avalúos generales de carácter discrecional sin juicio pericial, como el que establece el cuestionado artículo 66, en tanto que en ellos no sólo se indica que las referidas valuaciones se ordenarán por escrito, sino también que las mismas se practicarán por peritos que deben ser ingenieros, arquitectos o pasantes en esas profesiones y que se identificarán con credencial oficial. Además, cabe señalar también que el referido procedimiento señalado por los precitados artículos 68, 74, 75 y 77 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal era aplicable en todos los casos de valuaciones catastrales, pero únicamente hasta antes de que el artículo 66 reclamado fuera reformado por el Decreto de 21 de noviembre de 1974, pues con motivo de dicha reforma se dejó vigente únicamente en lo referente a predios que no hayan sido valuados con anterioridad, así como para aquellos que habiéndolo sido hayan sufrido modificaciones. En cambio se eliminó tratándose de predios ya valuados que no hayan sido objeto de modificaciones, pues a este respecto se dejó, como se indicó anteriormente, en manos de la autoridad administrativa la determinación discrecional del valor catastral de los mismos, al disponer el referido artículo 66 que para la actualización bienal de los valores catastrales de predios que se encuentran en esas condiciones no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la Tesorería, sino que bastará aplicar los nuevos valores unitarios de tierra y de construcción que la propia Tesorería del Distrito Federal apruebe para regir en el ejercicio fiscal correspondiente. Aun cuando la Tesorería del Distrito Federal tenga establecido todo un procedimiento para la fijación de los valores unitarios de tierra en el que interviene una comisión de peritos valuadores, todos ellos arquitectos, ingenieros o pasantes en estas profesiones, compuesto de 16 elementos, que fijan los citados valores unitarios de tierra en las 16 Delegaciones Políticas del Distrito Federal, amén de lo inconveniente del mismo, puesto que es difícil desde un punto de vista justo y equitativo, que pueda hacerse una valuación general por zonas, toda vez que aun

dentro de la misma cada lote de terreno tiene distinto valor por sus dimensiones, cercanía a las avenidas, orientación, etc., las construcciones pueden ser de muy diversa índole según los materiales empleados, ello no significa que el legislador haya consagrado dicho procedimiento y que, por tanto, está asegurada su permanencia, sino que como su existencia obedece a una decisión de la propia autoridad exactora, puede por lo mismo desaparecer en el momento en que así lo considere pertinente.”

(Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Pleno, Tomo 91-96, Primera Parte página 169)

“PREDIAL. EL ARTICULO 66 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 1981 AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO CITADO, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CONTENIDO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL. El artículo 66 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, vigente del 1o. de enero de 1981 al 31 de diciembre de 1982 faculta a la Tesorería del Distrito Federal para fijar el valor catastral de un predio aplicando los valores unitarios de tierra y de construcción que ella misma aprueba, sin que la propia ley establezca criterio alguno para fijarlos, ya que únicamente señala que debe auxiliarse de la Comisión Asesora de Valores Catastrales, sin establecer en qué consiste el auxilio ni cómo debe prestarse. Por tanto, al quedar al arbitrio de la autoridad exactora la determinación de la base gravable del impuesto predial, elemento fundamental y característico del impuesto, la disposición viola la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.”

Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 268, p. 250

“PREDIAL. LAS TABLAS DE VALORES UNITARIOS DEL SUELO, CONSTRUCCIONES E INSTALACIONES ESPECIALES, CONTENIDAS EN EL ARTICULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECE, REFORMA, DEROGA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 29 DE

DICIEMBRE DE 1989, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Las tablas de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales, contenidas en el artículo segundo del Decreto por el que se Establece, Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 29 de diciembre de 1989, fueron emitidas, atendiendo a las circunstancias especificadas en el artículo 19 de dicho ordenamiento, por el Congreso de la Unión en uso de la facultad que el artículo 73, fracción VI, constitucional le otorga "para legislar en todo lo relativo al Distrito Federal", lo que comprende a la materia fiscal, y en debido acatamiento al principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, pues las mismas están previstas, de manera general y abstracta, es decir, cumpliendo con las características propias de una ley, a fin de proporcionar los elementos necesarios para la determinación del valor catastral de los inmuebles, que constituye la base gravable del impuesto predial; y no dejarlo al arbitrio de las autoridades exactoras."

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo 67, Julio de 1993, Pleno, Tesis P. XL/93, página 24

Dentro de los impuestos sobre la renta y al activo tenemos tesis como las que se transcriben a continuación:

"UTILIDADES BRUTAS EXTRAORDINARIAS, ARTICULOS DEL 47-A AL 47-G DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 31 DE DICIEMBRE DE 1976) QUE ESTABLECEN LA TASA SOBRE. INFRINGEN LA GARANTIA DE LEGALIDAD. Los artículos 47-A al 47-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1976). que establecen la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias introducen un sistema impositivo de estimación, no efectivo, para determinar la base gravable y la tasa aplicable a través de una presunción, que no admite prueba en contrario, de que forzosamente deben obtenerse utilidades extraordinarias, por la sola razón de que en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores al en que tenía que pagarse la tasa complementaria, se hubieren alcanzado tales utilidades, sin tomar en cuenta que en el

último ejercicio fiscal podían no haberse percibido; o sea, era posible que un contribuyente tuviera una utilidad bruta mayor, en promedio, de la que tuvo en los tres últimos años anteriores al ejercicio fiscal correspondiente y se viera obligado a pagar la tasa complementaria, no obstante que después de hechas las deducciones establecidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la utilidad global gravable, resultara una pérdida de operación, de tal manera que no se causara el impuesto al ingreso global de las empresas y, en cambio, si existiera la obligación de pagar un impuesto sobre una utilidad bruta extraordinaria, meramente estimada, conforme al procedimiento establecido en los preceptos citados, pero que fuera inexistente, lo que resulta contrario a la garantía de legalidad prevista en la fracción IV, del artículo 31 constitucional.”

Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte HO, Pleno, Tesis 403, p. 374

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 2o. DE SU LEY, AL ESTABLECER LA BASE PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE CONSAGRA EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. La Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, cumple con el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque en sus artículos 2o. al 5o. define con toda precisión la forma de calcular la base del gravamen de conformidad con la cual deben tributar las personas físicas y morales que realizan actividades empresariales. La circunstancia de que su importe pueda variar, de acuerdo con el valor que corresponda a los activos, según su especie y la actividad económica de los contribuyentes, no constituye un problema de constitucionalidad de la ley sino, en todo caso, de legalidad, derivado de su aplicación a cada caso concreto. Esto es así porque, por una parte, es el propio causante quien valora sus activos para liquidar el impuesto de acuerdo con el método de valuación que elija. De ahí que, si se presenta variación en su valor, ello no depende de la ley, sino de la naturaleza y estado de los bienes respectivos. Por otra parte, si la autoridad administrativa correspondiente, al verificar los datos proporcionados por el causante en su declaración realiza un nuevo avalúo, asignando un valor distinto a los bienes, será cuestión de examinar la debida o indebida aplicación de la ley, y no su constitucionalidad.”

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VIII-Noviembre, Pleno, Tesis P./J. 49/91, página 11.

Dentro de las tesis que han sido dictadas en la novena época, tenemos las siguientes:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, LEY DEL IMPUESTO AL. VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE NO ESTABLECE LA BASE DEL IMPUESTO PARA CONTRIBUYENTES ARRENDADORES NO EMPRESARIOS. En la tesis XXXVI/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 51, marzo de 1992, páginas 22 a 24, se estableció el criterio de que el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas prevé el procedimiento para obtener la base del tributo en tratándose de arrendamiento de bienes inmuebles. Sin embargo, el examen de este precepto, en relación con los demás que integran la ley, permite concluir que no se establece la base conforme a la cual debe determinarse el tributo a cargo de los sujetos que otorgan el uso o goce temporal de bienes que se destinarán a las actividades empresariales de otros contribuyentes del impuesto y que, de conformidad con el artículo 1o., causarán el gravamen por lo que se refiere a dichos bienes, pues del referido artículo 2o. deriva que el valor del activo, que servirá de base para aplicar la tasa del dos por ciento y calcular el monto del impuesto a pagar será, en términos generales, el resultado de sumar los promedios de los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, monto original de la inversión, inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, conceptos éstos dentro de los que no quedan comprendidos los bienes por los cuales causan el impuesto este tipo de contribuyentes, pues los activos financieros, inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, por su naturaleza financiera y contable son bienes propios de la actividad empresarial que no realizan este tipo de contribuyentes; de igual manera, los activos fijos, gastos y cargos diferidos, según deriva de las definiciones que de los mismos da el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas incorpora en su artículo 10, se configuran con motivo del desarrollo de una actividad empresarial, más aún, tratándose de activos fijos, la ley los define como el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por su uso en el servicio del contribuyente y

por el transcurso del tiempo, de donde se sigue que no tienen tal naturaleza los bienes de los contribuyentes que conceden su uso o goce temporal a terceros para que sean éstos quienes los empleen en sus actividades empresariales; y, finalmente, el concepto de monto original de la inversión que define el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que también el numeral 10 de la Ley en análisis incorpora a la misma, si bien no concierne únicamente a la actividad empresarial, sino a cualquier actividad, se encuentra referida por el artículo 2o. únicamente a los terrenos que formen parte del activo de los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que configure la base tributaria para esta categoría de contribuyentes, al no guardar congruencia con el objeto gravado, pues el bien cuyo uso o goce se transmita puede ser diverso a un terreno y la base del impuesto debe ser establecida de manera que permita calcular el gravamen en todos los casos que coincidan con el supuesto previsto como hecho imponible, sin que pueda derivarse por analogía, igualdad o mayoría de razón, en virtud del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, que garantiza la certidumbre jurídica de los gobernados y erradica la arbitrariedad de las autoridades aplicadoras de la ley.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, Noviembre de 1995, Pleno, Tesis P./J. 32/95, página 29.

“SEGURO SOCIAL. FONDO DE AHORRO, APORTACIONES RETIRADAS MAS DE DOS VECES AL AÑO. LA ADICION A LA FRACCION II DEL ARTICULO 31 DE LA LEY RELATIVA QUE LAS REGULA PARA EFECTOS DE COTIZACION, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE VEINTE DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES). La fracción II del artículo 31 de la Ley del Seguro Social, adicionada en virtud del Decreto publicado el día veinte de julio de mil novecientos noventa y tres, es respetuosa del principio de legalidad tributaria ya que en ella se aclara que se integra la base de la liquidación de las cuotas obrero patronales con aquellas aportaciones que, aun cuando sean destinadas al fondo de ahorro, sean retiradas con una frecuencia superior de dos veces al año; con estos conceptos contenidos en el precepto, quedan perfectamente delimitados los elementos que constituyen la base de la contribución, por lo que la fracción reformada es respetuosa del principio de legalidad; si la disposición del capital es frecuente, obvio resulta que no se trata de un fondo de ahorro

sino de una prestación económica adicional que debe integrar el salario, para efectos de la liquidación de las cuotas obrero patronales.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, Febrero de 1996, Pleno, Tesis P. 1/96, página 170.

“HOSPEDAJE, IMPUESTO SOBRE. EL ARTÍCULO 56 DEL DECRETO 16025, QUE LO PREVÉ, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE JALISCO, VIGENTE DEL 1o. DE ENERO AL 2 DE MAYO DE 1996). Conforme al principio de legalidad tributaria, consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, los elementos esenciales de todo tributo como son el sujeto, el objeto, el procedimiento para calcular la base, la tasa y época de pago, deben consignarse expresamente en la ley. Ahora bien, el artículo 56 del Decreto 16025, del Congreso del Estado de Jalisco, establece que el objeto del impuesto sobre hospedaje es la prestación de servicios de hospedaje y que para efectos del propio tributo debe entenderse por tal prestación "el otorgamiento de albergue y de los servicios inherentes al mismo, a cambio de una contraprestación, sea cual fuere la denominación", lo que implica indeterminación e incertidumbre respecto del objeto del citado impuesto, dando lugar a la transgresión del referido principio de legalidad, ya que con motivo del contrato de hospedaje las partes pueden pactar paralelamente la prestación de diversos servicios de la más variada índole, por lo que al establecerse el gravamen sobre aquellos servicios que se califican como "inherentes" al albergue, sin fijarse criterios o reglas que permitan distinguir entre tales servicios y aquellos otros que sin gozar de dicha calidad pueden otorgarse al huésped, se impide discernir con claridad cuáles están gravados y cuáles no, lo que da margen para la actuación discrecional de las autoridades exactoras. No es óbice a lo anterior el hecho de que el artículo 60 del propio decreto establezca las reglas para cuantificar la base gravable, pues las mismas sólo esclarecen algunos conceptos adicionales a la contraprestación pactada que deben incluirse en el cálculo correspondiente, pero no permiten determinar con claridad cuáles son los "servicios inherentes" gravados.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Pleno, Tomo V, Junio de 1997, Tesis P./J. 53/97, página 45.

Ahora bien, consideramos pertinente estudiar uno de los últimos criterios de la Suprema Corte de Justicia.

V.5.2. El último criterio del Más Alto Tribunal, en relación con la base imponible en el impuesto predial.

La Suprema Corte había mantenido una línea respecto de los impuestos inmobiliarios, en donde la delegación legislativa había sido declarada inconstitucional.

En efecto, tratándose de impuestos inmobiliarios, es común que la base imponible la constituya el valor catastral. Ahora bien el punto de controversia que se ha presentado con relación a ellos es sobre la determinación de este tipo de valor. La Suprema Corte había seguido una secuencia más o menos lógica declarando inconstitucionales los artículos de las leyes que delegaban la fijación de los valores catastrales a las autoridades administrativas, como ejemplo tenemos las siguientes tesis de la Séptima Epoca y de la Octava Epoca del Semanario Judicial de la Federación:

“IMPUESTO PREDIAL. EL ARTICULO 66, REFORMADO, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE PREVIENE LA ACTUALIZACION BIENAL DE LOS VALORES CATASTRALES, ES VIOLATORIO DE LOS ARTICULOS 14, 16 Y 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONALES. La circunstancia de que el artículo 36, fracción I, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, disponga que la base del impuesto predial lo es el valor catastral del predio y el artículo 66 de ese propio ordenamiento legal establezca que el valor catastral que fija a cada predio la Tesorería del Distrito Federal, conforme a las disposiciones de esa propia Ley, se aplicará como base gravable del impuesto predial, en los casos en que así lo dispone el título a que dicho numeral corresponde, lejos de demostrar la constitucionalidad del referido artículo 66, reformado por Decreto de 21 de noviembre de 1974, en cuanto dispone que "para la actualización

bienal de los valores catastrales de predios ya valuados, que no hayan sufrido modificaciones, no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la Tesorería, pues bastará aplicar los nuevos valores unitarios que menciona el párrafo anterior”, pone de manifiesto que el mismo infringe el principio de legalidad impositiva que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. En efecto, el principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que deben pagarse para sufragar los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, deben estar establecidas por ley en sentido formal y material. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, que contiene la garantía de que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso. **El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la base de la exacción; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.** Ahora bien, como el mencionado artículo 36, fracción I, de la Ley de Hacienda en cuestión dispone que la base del impuesto predial lo es el valor catastral del predio y el artículo 66 reformado establece que en tratándose de predios ya valuados que no hayan sufrido modificaciones, no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la Tesorería, sino que bastará aplicar los nuevos valores unitarios de tierra y de construcción que la propia Tesorería apruebe para regir en el ejercicio fiscal correspondiente, resulta evidente que se deja en manos de la referida autoridad exactora la facultad de fijar el valor catastral de los predios antes mencionados a su discreción y, en consecuencia, la determinación de la base gravable del propio impuesto predial, elemento esencial de éste. Es decir, si la Tesorería del Distrito Federal tiene la facultad de fijar cada dos años los valores unitarios de tierra y de construcción y éstos son los que deben aplicarse para actualizar los valores catastrales de predios ya valuados, que no hayan sufrido modificaciones, es incontrovertible que **bastará con que fije a su arbitrio dichos valores, pues no se señala base alguna para hacerlo, para que también a su arbitrio fije el valor catastral de los inmuebles que se encuentran en esas condiciones y, con ello, la base gravable del tributo, en tanto que, como se acaba de precisar, el citado valor catastral constituye la base gravable del impuesto. Además, por vía de consecuencia, el sistema del artículo 66 deja en manos**

de la propia autoridad exactora la fijación, en cada caso concreto, de la cuota o tarifa de dicho tributo, también elemento esencial de éste, porque como el artículo 41 de la propia Ley de Hacienda citada establece una tarifa de tasa progresiva, en relación con el valor catastral que se asigna a cada predio, es inconcuso que si la autoridad exactora desea gravar en mayor cantidad a un predio en particular, bastará con que le señale un valor catastral que corresponda al renglón de la tarifa respectiva para que lo logre. Consecuentemente, como el citado artículo 66, reformado, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, deja en manos de la autoridad exactora la determinación de la base gravable del impuesto predial y la fijación de la tarifa o cuota de dicho tributo, elementos esenciales del mismo, es evidente que por ese motivo viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y, por ende, la garantía de legalidad que en favor del gobernador tutelan los artículos 14 y 16 constitucionales.”

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 91-96 Primera Parte, Pleno, página 167.

“RADICACION, IMPUESTO SOBRE. EL ARTICULO 83 BIS-H DE LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MEXICO, VIGENTE EN 1993, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONTENIDO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad tributaria exige que las contribuciones para sufragar los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, deben estar establecidas por la ley en sentido formal y material; esto significa que la ley que establece el tributo debe definir los elementos y supuestos de la obligación tributaria, entre ellos, la cuota o tarifa. Ahora bien, el Decreto 152, expedido por la legislatura del Estado de México, el veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y dos, adicionó a la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, 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.”

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo 76, Abril de 1994, Pleno, Tesis P./J. 8/94, página 14.

En la Novena Época, también se presentó este problema y la Suprema Corte, siguiendo la tradición anterior, en un asunto resuelto con el proyecto de la ponencia del Ministro Juan Silva Meza, decidió conceder el amparo y formar la tesis P. LXXXVIII/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Mayo de 1997, página 165, y cuyo texto es:

“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). Los artículos 1o, fracción VIII, 2o., 5o. y 7o. de la Ley de Ingresos del Municipio de Culiacán, Sinaloa, para el Ejercicio Fiscal de mil novecientos noventa y tres; 47, 48, 51, 52 y 55 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Sinaloa; y 4o., 7o., fracciones VII y VIII, 12, 13, 17 y 25 de la Ley de Catastro, publicada el catorce de julio de mil novecientos cincuenta y uno, ahora abrogada por la ley de diez de enero de mil novecientos noventa y cuatro, establecen y regulan el modo en que los causantes deben tributar el impuesto predial, en tanto que en ellos se plasma el objeto, los sujetos y la base o tarifa; 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. En esas condiciones, si a la entrada en vigor o con posterioridad al establecimiento del impuesto, las autoridades

administrativas tienen la posibilidad de actualizar el valor catastral, que constituye la base del tributo, es evidente que uno de los elementos esenciales del impuesto no queda determinado en la ley, ya que los contribuyentes no tienen la posibilidad de conocer de manera precisa la forma en que deben contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, pues 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, en la jurisprudencia 162, publicada en la página 165, Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, ha considerado inconstitucional al establecer "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY."

Amparo en revisión 385/94. Inmobiliaria Urbana Sinaloense, S.A. y coags. 1o. de abril de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E. Alvarado Puente.

En el amparo en revisión 385/94 que formó la tesis anterior, se combatieron, entre otros, el artículo 55 de la Ley de Hacienda, así como el artículo 4o. de la Ley de Catastro, ambas del Estado de Sinaloa. Estos dispositivos establecen, respectivamente, lo siguiente:

"ARTICULO 55.- Para los fines fiscales de este impuesto, el valor de los inmuebles a que se refiere el Artículo 51 de esta Ley, determinado con base en **Tablas de Valores Catastrales**, surtirá todos sus efectos con la simple publicación de dichas tablas en el Periódico Oficial del Estado, sin que sea necesaria la notificación personal de los avalúos correspondientes de que habla la Ley de Catastro del Estado".

"ARTICULO 4o.- La catastración del Estado de Sinaloa quedará a cargo de los siguientes organismos:

I.- Dirección General de Catastro.

II.- Junta Central de Catastro.

III.- Juntas Regionales del Catastro”.

Las consideraciones de la ejecutoria señalan que, *“el artículo 55 de la Ley de Hacienda (del Estado de Sinaloa), al permitir que el valor de los inmuebles se fije con tablas de valores catastrales, hace que la base para determinar el impuesto se aparte del principio de legalidad que en materia de impuestos consagra la Constitución Federal...”*, ya que *“...para determinar el valor catastral del inmueble, el distinto artículo 55 remite a las tablas de valores respecto de las que no existe seguridad y certidumbre para el causante, pues aunque el artículo 4o. de la Ley de Catastro autorice su elaboración a la Junta Central de Catastro, a la Junta Regional de Catastro y al Director General de Catastro...permite a las autoridades Administrativas intervenir en la determinación de la base gravable”*.

Este criterio, que estimamos correcto, fue modificado el catorce de agosto de 1997, al fallarse el amparo en revisión 1975/94, promovido por Crolls Mexicana, S.A. de C.V. y el amparo en revisión 2402/96, promovido por Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, de este último asunto se formuló la siguiente tesis, que de acuerdo con la ejecutoria del asunto interrumpe el criterio sustentado en la tesis P. LXXXVIII/97, el nuevo criterio mayoritario (que no tesis jurisprudencial) es el siguiente:²⁶³

“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. La

²⁶³ Esta interrupción de criterio a que alude la sentencia no existe, ya que el asunto del A.R. 2042/96 promovido por Inmobiliaria Dolores, fue fallado el catorce de agosto por mayoría de siete votos, votación insuficiente para formar una tesis jurisprudencial, de acuerdo con el artículo décimo quinto transitorio de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal en relación con el artículo 192 de la Ley de Amparo, ya que de acuerdo con la mencionada norma transitoria, es menester la votación de cuando menos ocho ministros para lograr tal modificación. Afortunadamente, dicha ilegalidad fue detectada por el Pleno, que al aprobar la tesis citada en sesión privada correspondiente al treinta de octubre, determinó que no era idónea para formar tesis jurisprudencial.

interpretación armónica del artículo 51 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Sinaloa, así como de los inmersos en la Ley de Catastro de ese Estado, pone de manifiesto que los artículos 30 y 55 de ésta no son violatorios del principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional. El primero de ellos establece, como base para la determinación del impuesto predial en tratándose de predios rústicos o fincas urbanas, el valor catastral determinado conforme a la Ley de Catastro. A su vez, en los artículos 30 y 55 de esta ley se faculta al Instituto Catastral de dicha entidad para que, a través del implemento de las tablas de valores unitarios, obtenga el avalúo de los inmuebles practicado por peritos, también autorizados por el instituto, y determine así el valor catastral. Si bien de tales artículos se desprende que una autoridad administrativa, como lo es el Instituto Catastral, determinará el valor catastral, tal determinación no la hace a su arbitrio, sino de acuerdo con los lineamientos previstos en la propia ley, especialmente en los artículos 6o., 26, 30, 31, 32, 33, 34, 50, 52, 54 y 55, entre otros, de los que se desprende que la ley define diversos conceptos, señala los pasos que deben darse, los índices a que hay que atender e incluso prevé un recurso a favor del contribuyente que no esté de acuerdo con la valuación. Es decir, en la ley se dan los lineamientos que debe seguir el Instituto Catastral al realizar los estudios técnicos para determinar la propuesta de valores unitarios. Si 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. De ahí que, atendiendo al principio de reserva relativa que rige en materia de legalidad tributaria, la remisión que se hace al artículo 18 del reglamento para que fije el procedimiento al que dicho instituto deba sujetarse para la elaboración de las mencionadas tablas, no pueda considerarse como una deslegalización de la materia reservada, toda vez que el procedimiento establecido en el reglamento está claramente subordinado a la ley, y no se trata de una regulación independiente, con lo que se evita que la autoridad administrativa a su arbitrio fije el valor de las bases para determinar el valor del inmueble objeto del tributo.”

(Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo VI, Noviembre de 1997, Pleno, p. 74.)

Por otro lado en el Amparo en revisión 1975/94, promovido por Crolls, S.A. de C.V. se reclamaron, entre otros, los artículos 4o., 10, 11, 28 y 31 de la Ley de Catastro del Estado de Puebla (de similar texto a la legislación de Sinaloa reclamada en la tesis anterior), que disponen lo siguiente:

“ARTICULO 4o.- 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...”

“ARTICULO 10.- Compete al Gobernador del Estado:... II.- Aprobar la formulación de la zonificación catastral y de los valores unitarios de suelo y de construcción”.

“ARTICULO 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. IV.- 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**”.

“ARTICULO 28.- Para determinar el valor catastral de cada predio, se aplicará la zonificación catastral y los valores unitarios que correspondan al terreno y construcciones”.

“ARTICULO 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”.

Pues bien, la ley que dio origen a esta controversia es doblemente violatoria del principio de reserva de ley ya que, por una parte, una autoridad administrativa establece los requisitos para la determinación de la base y, por la otra, se hace con

fundamento en normas de rango reglamentario, por lo que existe una doble degradación de la reserva de ley.

Algunas de las consideraciones de esta ejecutoria manifiestan lo siguiente:

“...no se está en presencia de una infracción al principio constitucional de legalidad tributaria pues, por una parte, la ley fiscal determina con precisión en qué consiste la base gravable del impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles y, por otra, no deja a la libre discreción de la autoridad administrativa la determinación de dicha base en cada caso concreto... Como es fácil advertir, **la autoridad administrativa, desde este punto de vista, no está en aptitud legal de establecer una base impositiva distinta de la específicamente consignada por el legislador, como tampoco lo está para variarla a su voluntad**”.

A foja 56, la ejecutoria agrega:

“Determinada de este modo la base del tributo, tampoco puede afirmarse que se deja en manos de la autoridad administrativa la libre determinación en cada caso de dicha base, porque la ley señala con toda precisión que el valor catastral de cada inmueble se calculará considerando, por regla general, la zonificación catastral y los valores unitarios de terreno y construcción...”.

Finalmente, a foja 57 de la ejecutoria de la mayoría se dice que:

“No es obstáculo para esta conclusión que el artículo 31 de la ley reclamada señale textualmente que la zonificación catastral y los valores unitarios, se elaborarán **‘de acuerdo a las disposiciones del Reglamento de esta ley’**, pues esta expresión, aunque aisladamente pudiera calificarse como una infracción manifiesta al principio de legalidad tributaria, carece de tal sentido en la medida en que **la remisión que se hace está íntegramente regida por las propias normas y bases que la ley previene para la elaboración de la zonificación catastral y los valores unitarios en cuestión, de modo que el Reglamento, en acatamiento de la Ley, no puede crear ningún elemento extraño a los considerados por la ley para definir la base**”

Independientemente del voto de minoría que ameritó la ejecutoria, consideramos necesario expresar nuestra opinión sobre algunos puntos.

V.5.2.1. Consideraciones críticas sobre este precedente.

En el asunto se reclamó la Ley de Catastro del Estado por violación al principio de legalidad tributaria, por considerar que se deja en manos de una autoridad administrativa, como es el Instituto de Catastro y el Gobernador del Estado, la fijación de uno de los elementos esenciales del impuesto, consistente en la base imponible de las contribuciones que recaen sobre bienes inmuebles.

Ha sido un criterio reiterado por la Suprema Corte que todos los elementos de los impuestos deben estar expresamente consignados en la ley, de manera que sea el poder legislativo, como representante de los gobernados, quien fije las cargas tributarias y no se deje al arbitrio de las autoridades administrativas, porque sólo así se cumple con el principio de reserva de ley tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Ahora bien, algunos Ministros, entre los que se encuentran don Juan Díaz Romero y don Mariano Azuela, sostuvieron que no se violaba el principio de reserva de ley, en tanto que la misma ley prevé un recurso para el caso de que el contribuyente no esté de acuerdo con la fijación del valor catastral.

Nosotros opinamos que carece de relevancia la posibilidad de que la ley prevea algún recurso ordinario, porque independientemente de que en el amparo contra leyes opera una excepción al principio de definitividad, según lo regula el tercer párrafo de la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, al establecer que es optativo para el interesado acudir desde luego al juicio de amparo o interponer el recurso, de cualquier manera, su interposición no purgaría el vicio por violación al principio de reserva de ley; lo anterior es así, porque mediante un

recurso sólo es posible corregir vicios de los actos de aplicación como serían: error en la clasificación del predio, medidas, ubicación, destino, valor asignado, etcétera, pero no produciría el efecto de modificar o nulificar el procedimiento previsto para la creación de las tablas catastrales que conforman la base del impuesto, pues de todas formas subsistiría la violación al principio de legalidad tributaria en virtud de que es la autoridad administrativa, la que fija la base del impuesto predial al expedir las tablas de valores catastrales, sin la aprobación del poder legislativo estatal.

Por otra parte, la posibilidad de que existan recursos ordinarios previstos en la ley, debe ser analizada en relación con la violación a la garantía de audiencia, como se hizo en los precedentes que integran la jurisprudencia del rubro:

“PREDIAL. VALOR CATASTRAL DETERMINADO. CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULOS 18 Y 22, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1983, QUE OTORGAN A LOS PARTICULARES OPORTUNIDAD PARA DESVIRTUARLO. Los artículos 18 y 22, fracciones I y II, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, vigente a partir del 1o. de enero de 1983, que establecen las reglas conforme a las cuales deberá fijarse el valor catastral de los predios y las facultades de las autoridades fiscales para verificar el valor catastral e incrementarlo, no pueden ser considerados inconstitucionales, pues el primero de ellos limita a las autoridades fiscales a sujetarse, en la fijación del valor catastral, al valor real del inmueble, autorizando a los contribuyentes a ordenar la práctica de un avalúo por persona autorizada por las autoridades fiscales, cuando estimen que el valor catastral no se ajusta a dicho valor real, facultándolos, inclusive, a que hagan el acreditamiento del costo del avalúo ordenado cuando exista una diferencia de un 10%, y el segundo, en las fracciones especificadas, establece la obligación para las autoridades de notificar a los contribuyentes un extracto del avalúo cuando éste origine la modificación del valor catastral, estableciendo, asimismo, medios de defensa contra las resoluciones derivadas de los actos que las autoridades fiscales realicen en el ejercicio de las facultades que el propio numeral les otorga, lo que permitirá a los contribuyentes, a través de ellas o, posteriormente, del juicio contencioso administrativo y del de amparo, ante autoridades

jurisdiccionales independientes, someter la controversia a fin de que se determine cuál debe ser el valor catastral que se deba tomar en cuenta en la determinación de la base del impuesto predial. (Semanao Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Volumen 217-228 Primera Parte, Pleno, página 37).

En efecto, el criterio anterior, no referido al principio de legalidad tributaria, sino al análisis de la garantía de audiencia, establece la intervención que se concede al gobernado para que mediante el uso de un recurso, o bien mediante el desahogo de un avalúo, demuestre a la autoridad fiscal que el valor catastral no se ajusta al valor real.

No obstante, las jurisprudencias y tesis siguientes, en cuanto sí se encuentran referidas al principio de legalidad, fortalecen nuestra opinión sobre lo equivocado de la última resolución del Más Alto Tribunal, en atención que de su texto destaca, como se ha expuesto, el hecho de que sea la autoridad administrativa (Instituto de Catastro del Estado de Sinaloa o Tesorería del Distrito Federal), quien fije el valor catastral de los predios, con base en los valores unitarios del suelo que la misma autoridad elabora sin intervención del Poder Legislativo, evidencia la infracción al principio de reserva de ley tributaria.

Así se desprende de la tesis que se reproduce:

“PREDIAL, EL ARTICULO 66 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 1981 AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO CITADO ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CONTENIDO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL. El artículo 66 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, vigente del 1o. de enero de 1981 al 31 de diciembre de 1982 faculta a la Tesorería del Distrito Federal para fijar el valor catastral de un predio aplicando los valores unitarios de tierra y de construcción que ella misma aprueba, sin que la propia ley establezca criterio alguno para fijarlos, ya que únicamente señala que debe auxiliarse de la Comisión Asesora de Valores

Catastrales, sin establecer en qué consiste el auxilio ni cómo debe prestarse. Por tanto, al quedar al arbitrio de la autoridad exactora la determinación de la base gravable del impuesto predial, elemento fundamental y característico del impuesto, la disposición viola la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.”

(Semanao Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo II, Primera Parte, Pleno, página 137).

De esta tesis destaca la declaración de que es violatorio del principio de legalidad el dispositivo que faculta a la Tesorería del Distrito Federal (autoridad administrativa), "para fijar el valor catastral de un predio" aplicando los valores unitarios "que ella misma aprueba", por lo que "al quedar al arbitrio de la autoridad exactora la determinación de la base gravable del Impuesto Predial, elemento fundamental y característico del impuesto, la disposición viola la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución”.

Igualmente sucede en la tesis denominada:

“PREDIAL. LAS TABLAS DE VALORES UNITARIOS DEL SUELO, CONSTRUCCIONES E INSTALACIONES ESPECIALES, CONTENIDAS EN EL ARTICULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECE, REFORMA, DEROGA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 29 DE DICIEMBRE DE 1989, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Las tablas de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales, contenidas en el artículo segundo del Decreto por el que se Establece, Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 29 de diciembre de 1989, fueron emitidas, atendiendo a las circunstancias especificadas en el artículo 19 de

dicho ordenamiento, por el Congreso de la Unión en uso de la facultad que el artículo 73, fracción VI, constitucional le otorga "para legislar en todo lo relativo al Distrito Federal", lo que comprende a la materia fiscal, y en debido acatamiento al principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, pues las mismas están previstas, de manera general y abstracta, es decir, cumpliendo con las características propias de una ley, a fin de proporcionar los elementos necesarios para la determinación del valor catastral de los inmuebles, que constituye la base gravable del impuesto predial, y no dejarlo al arbitrio de las autoridades exactoras."

(Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 67, julio de 1993, Octava Epoca, Pleno, página 24).

En esta tesis se sostiene que las Tablas de Valores Unitarios "contenidas en el artículo segundo del Decreto" de reformas a la Ley de Hacienda del Distrito Federal de 1989, no violan el principio de legalidad tributaria, precisamente porque fueron emitidas por el Congreso de la Unión, esto es, que independientemente de que las tablas de valores requieran por su naturaleza, de estudios y operaciones de carácter técnico, al haberlas sancionado el legislativo e introducirlas como parte del decreto que expidió, les atribuyó el carácter de normas generales y abstractas, con lo que se cumplió el principio de legalidad tributaria respecto del elemento que constituye la base del impuesto predial; lo que no se hizo en el caso de la disposición que ordena que se sancionen en forma provisional y definitiva las tablas de valores catastrales, por el Secretario de Hacienda Local y por el Gobernador del Estado, sin volver al legislativo, por lo que queda en manos de la autoridad administrativa la determinación de la base gravable, elemento esencial del impuesto.

Finalmente, la jurisprudencia:

"IMPUESTO PREDIAL. EL ARTICULO 66, REFORMADO, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE

PREVIENE LA ACTUALIZACION DE LOS VALORES CATASTRALES, ES INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 46 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en su fracción IX, dispone que el valor catastral que la Tesorería fija a cada predio debe aproximarse lo más posible al valor comercial que tenga éste en la fecha de su avalúo, también lo es que tal disposición en ninguna forma puede entenderse en el sentido de que señale bases a la referida autoridad exactora para fijar los valores unitarios a que se refiere el artículo 66, reformado por Decreto de 21 de noviembre de 1974, de aquella Ley, sino que, por el contrario, corrobora la inconstitucionalidad de dicho precepto, en virtud de que al señalar que "el valor que se fije a cada predio deberá aproximarse lo más posible al valor comercial del mismo" predio en la fecha de su avalúo, prevé el caso de avalúos individuales al través de peritos y no el de avalúos generales, sin intervención pericial, como indebidamente lo señala el artículo 66, pues de otra manera no podría entenderse el que exija que el valor comercial al cual debe aproximarse el valor catastral lo sea el de la fecha en que se practicó el avalúo del predio, no de la zona en que éste se encuentra ubicado. Asimismo, el hecho de que el artículo 74 de la Ley cuestionada, complementado con lo dispuesto por los artículos 68, 75, 76 y 77 de ese propio ordenamiento, establezcan el procedimiento que debe seguirse para la práctica de las valuaciones catastrales, demuestra, aun con mayor claridad, la inconstitucionalidad del multicitado artículo 66, en tanto que basta la lectura de aquellos numerales para advertir que el referido procedimiento que consagran lo es para los casos de avalúos generales de carácter discrecional sin juicio pericial, como el que establece el cuestionado artículo 66, en tanto que en ellos no sólo se indica que las referidas valuaciones se ordenarán por escrito, sino también que las mismas se practicarán por peritos que deben ser ingenieros, arquitectos o pasantes en esas profesiones y que se identificarán con credencial oficial. Además, cabe señalar también que el referido procedimiento señalado por los precitados artículos 68, 74, 75 y 77 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal era aplicable en todos los casos de valuaciones catastrales, pero únicamente hasta antes de que el artículo 66 reclamado fuera reformado por el Decreto de 21 de noviembre de 1974, pues con motivo de dicha reforma se dejó vigente únicamente en lo referente a predios que no hayan sido valuados con anterioridad, así como para aquellos que habiéndolo sido hayan sufrido modificaciones. En cambio se eliminó tratándose de predios ya valuados que no hayan sido objeto de modificaciones, pues a este respecto se dejó, como se indicó anteriormente, en manos de la autoridad administrativa la determinación discrecional del

valor catastral de los mismos, al disponer el referido artículo 66 que para la actualización bienal de los catastrales de predios que se encuentran en esas condiciones no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la Tesorería, sino que bastará aplicar los nuevos valores unitarios de tierra y de construcción que la propia Tesorería del Distrito Federal apruebe para regir en el ejercicio fiscal correspondiente. Aun cuando la Tesorería del Distrito Federal tenga establecido todo un procedimiento para la fijación de los valores unitarios de tierra en el que interviene una comisión de peritos valuadores, todos ellos arquitectos, ingenieros o pasantes en estas profesiones, compuesto de 16 elementos, que fijan los citados valores unitarios de tierra en las 16 Delegaciones Políticas del Distrito Federal, amén de lo inconveniente del mismo, puesto que es difícil desde un punto de vista justo y equitativo, que pueda hacerse una valuación general por zonas, toda vez que aun dentro de la misma cada lote de terreno tiene distinto valor por sus dimensiones, cercanía a las avenidas, orientación, etc., las construcciones pueden ser de muy diversa índole según los materiales empleados, ello no significa que el legislador haya consagrado dicho procedimiento y que, por tanto, está asegurada su permanencia, sino que como su existencia obedece a una decisión de la propia autoridad exactora, puede por lo mismo desaparecer en el momento en que así lo considere pertinente.”

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Volumen 91-96, Primera parte, Pleno, p. 169.

Por lo anterior, consideramos que no es posible que se confunda el principio de reserva de ley con el de legalidad administrativa. La resolución aprobada por mayoría del Pleno de la Suprema Corte nos parece muy peligrosa. Un texto de Vicente O. Díaz, nos sirve para resumir nuestra preocupación:

“Cuando el intérprete supremo de la Constitución permite una conducta del Estado que altera los principios básicos tributarios, se socava el fundamento ético del derecho y la sociedad se encamina hacia horizontes oscuros y poblados de inseguridad jurídica.”²⁶⁴

²⁶⁴ DIAZ, Vicente Oscar. Op. Cit., p. 38.

Sin embargo, afortunadamente, el criterio no fue aprobado por unanimidad y en su contra se emitió un voto de minoría que consideramos oportuno estudiar.

V.5.2.2. El voto de minoría.

Los señores Ministros, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo y Sergio Salvador Aguirre Anguiano, emitieron un voto de minoría en contra de las sentencias citadas, más en específico al amparo en revisión 1975/94, promovido por Crolls, S.A. de C.V., desarrollado en la ponencia del Ministro Juan Díaz Romero. Dicho voto es particularmente fuerte, ya que critica las inconsistencias mostradas por la mayoría del Pleno que aprobó las resoluciones de mérito.

Un voto de minoría es un esfuerzo que no debe verse como un atentado al órgano jurisdiccional colegiado o un intento de denostación al criterio contrario, es el sostenimiento razonado de las convicciones, en palabras del Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano:

“...cómo no agradecer los quilates de la autenticidad del disidente, que agotada su capacidad de querer ver igual, percibe y enjuicia diferente.”²⁶⁵

En virtud de su importancia transcribimos algunas partes del voto de minoría:²⁶⁶

“Como lo admite la ejecutoria a foja 44, la quejosa alegó en su primer concepto de violación que la Ley de Catastro del Estado de Puebla viola el principio de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ya que establece un procedimiento para fijar la base gravable del impuesto sobre adquisición de

²⁶⁵ “Informe del Presidente de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, en el “Informe de labores correspondiente al año de 1999 que rinde el Ministro Genaro David Góngora Pimentel”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1999, p.57.

²⁶⁶ GONGORA PIMENTEL, Genaro David, “A quién corresponde aprobar la base gravable de los impuestos inmobiliarios al Legislativo o al Ejecutivo”, Revista Lex, 3ª. Época, Año III, número 30,

inmuebles, en el cual no participa el Congreso del Estado, de modo que se deja en manos del Ejecutivo Local la determinación de ese elemento esencial del gravamen a través de la elaboración y aprobación de la zonificación catastral y los **valores unitarios** de terreno y construcción.

“En cambio, la ejecutoria se decide por negar el amparo a la quejosa, al estimar que los preceptos reclamados no son violatorios de la garantía constitucional referida, reservando jurisdicción al Tribunal Colegiado para que se ocupe del estudio de los vicios de legalidad de los actos de aplicación reclamados.

“En opinión de esta minoría, la ejecutoria no debió negar el amparo a la quejosa, ya que cuando los preceptos reclamados violan la garantía de legalidad tributaria, la inconstitucionalidad debe declararse y, en consecuencia, otorgarse el amparo a la quejosa.

“Pero antes de abordar este problema, conviene cuestionar la ejecutoria por no acoger el criterio unánime que este Tribunal Pleno adoptó el pasado primero de abril en el A. R. 385/94, promovido por Inmobiliaria Urbana Sinaloense, S. A. y coagraviados, bajo la ponencia del Ministro Juan Silva Meza. En verdad, desconocemos por qué si en ese asunto todos votamos conscientemente por la inconstitucionalidad de preceptos legales idénticos a los aquí impugnados, ahora se emite -sin aclaración alguna- otro criterio completamente distinto ...En suma, la reserva es un mandato que la Constitución impone al legislador democrático limitando su poder para atribuir a la Administración la tarea de regular por sí misma determinadas materias. **En el campo de las reservas no cabe más regulación que la establecida en una ley**, y las normas secundarias sólo podrán producirse para completar ésta en cuestiones de detalle que no añadan nada a la normativa legalmente establecida.

“En cuanto a su extensión, resulta indiscutible que, sobre todo en esta materia, la reserva de ley no ha de limitarse sólo al establecimiento de la obligación tributaria, sino también a todos sus elementos configuradores. De esta forma, es la ley la que debe indefectiblemente fijar -por aprobación parlamentaria expresa- el sujeto pasivo del gravamen; definir el hecho imponible con todos los elementos objetivos y subjetivos que lo integran; precisar la valuación o medición de la base imponible, así como la tasa o tarifa aplicable...

“En efecto, la ejecutoria (fojas 63 y 64) señala lo siguiente:

“... obligado es concluir 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, a modo de que no quede librado a la voluntad libre o caprichosa de este último el contenido mismo de la regla de causación tributaria, pues 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.

“Las razones apuntadas conducen a estimar infundado el concepto de violación en estudio, en el entendido de que la presente decisión no significa en modo alguno apartarse de los numerosos precedentes sentados sobre el tema por este Órgano Jurisdiccional, pues en todos ellos se ha predicado como nota esencial del principio de legalidad tributaria que la autoridad administrativa, cualquiera que sea la participación en la determinación del gravamen que le asigne el legislador, no goce de libertad para crear el contenido de la regla de causación y pago del tributo, es decir, que no le corresponda decidir en qué casos se genera el impuesto y en qué casos no se genera, porque su actuación esté (sic) siempre ceñida a los cauces, bases y reglas fijadas en la ley aprobada por el órgano legislativo”.

“Con independencia de las inexactitudes en que incurren las consideraciones anteriores y que se destacarán en seguida, lo cierto es que la “elasticidad” que admiten altera los principios de certeza y seguridad que deben caracterizar a todo ordenamiento tributario en el que rija el principio de legalidad, ampliando sin razón la órbita de poderes legislativos del órgano ejecutivo.

“En la ejecutoria se dice (foja 63), que no se quebranta el principio de legalidad porque se establecen *“con toda precisión las reglas a que el órgano ejecutivo debe someterse, a modo de que no quede librado a la voluntad libre o caprichosa de este último el*

contenido mismo de la regla de causación tributaria". De este párrafo se desprende una inexactitud que genera confusión y desconfianza en el sentido adoptado, porque en este asunto no estaba en juego la "regla de causación" del tributo -como le llama la ejecutoria en los párrafos transcritos-, toda vez que dicha regla tendría que salir necesariamente del hecho imponible, ya que de la realización de éste es de donde surge o se "causa" el tributo. El problema es que en este juicio no se controvertió el hecho imponible, sino la base gravable.

"El colmo sería que el legislador permitiera que las autoridades administrativas determinaran en qué supuestos se "causa" el tributo. Aquí se trataba de examinar la base gravable del impuesto, y no el hecho imponible que lo genera, de ahí que la mayoría debió haberse preguntado primero si el tributo se "causa" por la realización del hecho imponible o por la determinación de la base gravable, esto con el fin de poder examinar y resolver correctamente este asunto.

"Otra inexactitud que se desprende de la consideración transcrita anteriormente, se observa en la siguiente contradicción: por un lado, se dice que *"no se quebranta el principio de legalidad tributaria, siempre que el legislador establezca con toda precisión las reglas a que el órgano ejecutivo debe someterse"*, y por el otro, se establece que *"la base del gravamen ha de determinarse a través de procedimientos estrictamente técnicos cuya instrumentación no puede ser íntegramente dispuesta por la Ley en cuanto a ello concierne propiamente a la esfera de la autoridad administrativa encargada de la mera aplicación de la norma legal"*.

"La consideración anterior es contradictoria porque no se puede exigir al mismo tiempo el establecimiento de la determinación de la base gravable con toda precisión en la ley, y por el otro decir que en la determinación de la base gravable se aplican procedimientos cuya instrumentación no puede ser íntegramente dispuesta por la ley. O se exige precisión legal, o no se exige, ya que jurídicamente es imposible exigir ambas cosas a la vez.

"Con todo, lo cierto es que de alguna forma la ejecutoria acepta que es válido que el Ejecutivo apruebe el valor catastral que constituye la base gravable del impuesto por adquisición de inmuebles, ya que *"lo hace siempre de acuerdo con la ley"*. En verdad, tal consideración convierte indebidamente un problema de constitucionalidad en un problema

de legalidad, ya que la violación al principio de reserva de ley se reducirá a examinar si el Ejecutivo aplicó correctamente o no la ley tributaria.

“Además, el criterio de la mayoría envuelve en sí mismo una discrecionalidad que choca con el principio de legalidad, porque este principio exige que la base gravable, como cualquier otro elemento esencial del tributo, sea **aprobada** por un acto legislativo y no meramente administrativo.

“En efecto, aunque la ley fije mil requisitos al Ejecutivo para determinar la base, el legislador debe ser quien la apruebe. Con esto no se quiere decir que el legislador deba ser quien determine el valor catastral o base gravable del impuesto, tomando la cinta métrica, para medir predio por predio, fijando así el tipo y extensión de la propiedad y llegar a su valor catastral. No se trata de exigir tal absurdo, porque al legislador no le toca aplicar la ley tributaria, sino sólo aprobar mediante ley todos los elementos esenciales del tributo.

“A nuestro juicio, el proyecto confunde dos cosas completamente distintas y que la teoría general de las contribuciones tiene perfectamente diferenciadas: el establecimiento o aprobación de la base gravable, y la determinación del tributo. El **establecimiento o aprobación** de la base gravable debe ser hecha siempre por el legislador, por exigencia del principio de legalidad tributaria. En efecto, la base gravable -como el resto de los elementos esenciales del tributo- es indisponible e indelegable para el legislador. Esto significa que el órgano legislativo debe emitir un acto expreso en el que se apruebe la base gravable del tributo, aún cuando para su **determinación**, que es el procedimiento por el que los contribuyentes o la propia autoridad fiscal cuantifican la obligación tributaria, se requiera efectuar distintas operaciones lógico-aritméticas.

“En cambio, la **determinación del tributo o aplicación de la ley** debe efectuarse una vez que la base gravable ha sido establecida o aprobada previamente por el legislador, sin permitir que las autoridades administrativas señalen los conceptos y procedimientos que integran dicha base, ya que de esta manera el principio de reserva de ley tendría muy poco valor.

“En el caso, los artículos 10 y 31 de la Ley de Catastro del Estado de Puebla, al disponer, respectivamente, que “*Compete al Gobernador del Estado: II. Aprobar la formulación de la zonificación catastral y de los valores unitarios de suelo y de construcción*”, y que “*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”, obviamente deslegalizan la base gravable del tributo y la ponen a disposición de las autoridades administrativas, violándose así el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

“Interesa advertir, entonces, que la ejecutoria de la mayoría olvidó algo elemental, porque cuando se dice que “la autoridad fiscal puede -o debe- determinar el impuesto”, no hay que entender que la autoridad administrativa está en posibilidad de decir quién es el sujeto pasivo, o qué conceptos integran la base gravable. No, el establecimiento de estos elementos debe salir de la ley y no de un acto administrativo, aunque éste esté permitido o regulado por la ley, ya que precisamente esta entrega del elemento esencial del tributo del legislador al Ejecutivo hace que se viole el principio de legalidad tributaria.

“La necesidad inmediata de adecuar las normas impositivas a la realidad cambiante de un país que evoluciona, determina la amplitud de la ingerencia del Poder Ejecutivo en atribuciones que normal y constitucionalmente pertenecen al Poder Legislativo. Pero ese “dinamismo” transforma la estructura democrática y se debilitan las instituciones jurídicas fundamentales.

“No se olvide que la Constitución Federal ha atribuido al Congreso la facultad de crear impuestos, pero cabe destacar que se habla de atribución y no de facultad, que no son términos sinónimos, pues el primero contiene la idea de deber, y los deberes que importan el cumplimiento de una función propia no son delegables, sino sólo cuando la Constitución confiere expresamente esa facultad.

“Para que una delegación -o remisión- sea válida, es necesario que el ejercicio de la atribución no sea privativo o exclusivo de la autoridad que delega, pues entonces la delegación es nula, ya que ni el Poder Ejecutivo ni ningún otro poder pueden ejercitar competencias que les están constitucionalmente vedadas.

“Por otro lado, no ignoramos el esfuerzo de la ejecutoria en reconocer la necesidad de adecuar los mecanismos tributarios a la dinámica que requiere la administración de las finanzas públicas, pero en la organización del Estado moderno, es inadmisibles que se pretenda presentar al Poder Legislativo como contrario al dinamismo que requiere la acción estatal. Otorgar facultades discrecionales o propias del Poder Legislativo al

Ejecutivo, es proveer a éste de un arma que le facilita la acción para eludir las dificultades propias del trámite legislativo, aun cuando se cuente con una mayoría parlamentaria.

“Por ello, ese “dinamismo” no justifica la delegación en el Poder Ejecutivo de la atribución de aprobar los elementos configuradores del impuesto, lo que por otra parte, no serviría tampoco de justificación, ya que la conveniencia, la oportunidad o aún la necesidad, no pueden sobreponerse a principios de orden constitucional que son inviolables, por más conveniencias administrativas que se invoquen...

“Hoy en día, pues, los impuestos son de estricto derecho y requieren de una ley expresa, ya que el poder impositivo está entregado en nuestro ordenamiento jurídico en forma exclusiva al legislador. Consecuentemente, el establecimiento, modificación o supresión de tributos por intermedio de resoluciones, decretos o reglamentos provenientes de cualquier autoridad administrativa, son atentatorios de la garantía de legalidad tributaria.

“Por todas estas razones, la mayoría debió respetar el principio de legalidad tributaria, haciéndolo aplicable a todos los elementos esenciales del tributo, sin excepción alguna.

En fin, antes de avanzar más, conviene sentar las siguientes conclusiones:

“1”) No es de compartirse la ejecutoria de la mayoría, ya que contiene inexactitudes, tanto de forma como de fondo, que generan duda y desconfianza en el sentido que adopta.

“2”) Entre las inexactitudes de forma destacan las siguientes: a) Confunde la “regla de causación”, que necesariamente sería el hecho imponible, con la base gravable del tributo, que es el punto que se discutió en este asunto; b) Exige, por un lado, que el legislador establezca con toda precisión las reglas de determinación de la base gravable a las que debe someterse el Ejecutivo y, por el otro, dice que la base gravable no puede ser íntegramente dispuesta por la ley; c) Confunde entre lo que es la aprobación o establecimiento de la base gravable, con la determinación del tributo. La primera -que es de lo que se trata aquí- corresponde siempre al legislador; la segunda, en cambio, puede ser realizada tanto por el contribuyente como por la autoridad fiscal, apegándose obviamente a lo que marca la ley impositiva correspondiente.

“3”) En lo que se refiere a las inexactitudes de fondo, se destacan las siguientes: a) Se aparta del criterio que, por unanimidad, adoptó este Tribunal Pleno el pasado primero de abril en el A.R. 385/94, promovido por Inmobiliaria Urbana Sinaloense, S.A. y

coagraviados, siendo que la inconstitucionalidad en ambos asuntos es exactamente la misma; b) Desconoce que el principio de reserva de ley -o principio de legalidad- implica que un precepto constitucional exige que sea la ley y no actos administrativos, quien regule la materia objeto de la reserva; c) La ejecutoria se declara partidaria de la deslegalización de la base gravable, en vez de la reserva de ley, ya que si por **deslegalización** se entiende la operación que efectúa una ley que sin entrar en la regulación material de un tema, lo abre a la disponibilidad de la potestad normativa de la Administración, entonces esto es lo que ocurre en este caso, al permitir el legislador que la autoridad fiscal sea quien apruebe y determine la base gravable del impuesto sobre adquisición de inmuebles.

“4”) Si se deslegaliza la base gravable, se deslegaliza todo el tributo, siendo entonces el Ejecutivo quien determina la capacidad contributiva del sujeto y el importe del tributo. En consecuencia, la violación al principio de legalidad tributaria era más que elocuente.

“Lo anterior significa patrocinar una asociación irrespetuosa de la Constitución entre el Legislativo, que remite al Gobierno materias que -por exigencia de la reserva- sólo por ley deberían regularse, y el Ejecutivo, que ante tal remisión, **queda facultado nada menos que para establecer y elevar la cuantía del impuesto**, es decir, las normas que provocan una disminución del patrimonio de los particulares

“En efecto, al dejarse en manos de la Administración la aprobación o establecimiento de la base gravable, la propia Administración puede obtener el impuesto que más le plazca. Incluso -si así se quiere-, sin importar que la tasa fijada por el legislador tenga un porcentaje cualquiera. Aun así, basta un simple aumento de la base gravable para que aumente todo el impuesto.

“Por ejemplo, supongamos que la tasa fijada por el legislador es siempre de 10%. Sin embargo, en un año la base gravable, es decir, el valor unitario de un determinado predio es de \$100. Multiplicada la base de \$100 por la tasa de 10%, tenemos un impuesto predial de \$10. El año siguiente, el Ejecutivo aumenta la base gravable un 100% -que no es raro-. es decir, a \$200. Con esta base, ahora tenemos un impuesto no de 10, sino de \$20, que es el resultado de multiplicar la base de \$200 por la tasa de 10%.

“Ahora bien, reflexionando jurídicamente este sencillo ejemplo, preguntamos:

“¿Acaso no aumenta el impuesto al aumentar la base?

“Entonces, ¿quién está fijando la forma de contribuir a los gastos públicos?

“¿Quién está determinando la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago del impuesto?

“¿El Ejecutivo o el Legislativo?

“Para nosotros, es el Ejecutivo. Para la mayoría, es el Legislativo...”

“Por otro lado, la ejecutoria agrega:

“...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” (foja 63).

“Tampoco nos convencen estos argumentos. La razón de ello es que para esta minoría el hecho de que la determinación de la base gravable del impuesto sobre adquisición de inmuebles requiera de procedimientos estrictamente técnicos, no es pretexto para deslegalizar la base gravable y entregarla al Poder Ejecutivo.

“En efecto, en la ciudad más grande del mundo, que es el Distrito Federal, el Código Financiero en vigor establece en sus artículos 149 y 151, lo siguiente:

“149.- La base del impuesto predial será el valor catastral...”

“151.- Para los efectos de lo establecido...en el artículo 149 de este Código, la Asamblea emitirá la relación de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales de tipo común, que servirán de base a los contribuyentes para determinar el valor catastral de sus inmuebles y el impuesto predial a su cargo”.

“Por su parte, en el capítulo de artículos transitorios del decreto que contiene el Código Financiero del Distrito Federal, se señala:

“RECINTO DE LA ASAMBLEA DE REPRESENTANTES DEL DISTRITO FEDERAL, a trece de diciembre de mil novecientos noventa y seis.- Representante Presidenta. Representante secretario. Rúbricas”.

“Ante estos preceptos legales, preguntamos:

“¿Quién aprueba los valores unitarios de los predios del Distrito Federal?”

“Si los valores unitarios son tan difíciles de calcular, casi imposibles de obtener, dado que - como dice la ejecutoria- requieren de “procedimientos estrictamente técnicos cuya instrumentación no puede ser íntegramente dispuesta por la ley”, **¿por qué son aprobados por el órgano Legislativo del Distrito Federal?**

“Si en la ciudad más grande del mundo los valores unitarios de la base gravable del impuesto inmobiliario son aprobados y determinados por el Poder Legislativo, **¿por qué la mayoría permite que en una ciudad mucho más pequeña, como Puebla, se aprueben por el Ejecutivo?**.”

“Esta evidencia nos obliga a concluir de la siguiente forma: no obstante la clara inconstitucionalidad de los preceptos reclamados, si la ejecutoria no lo declaró así, entonces ese vicio quedó depositado mercedamente en la propia ejecutoria, erosionando silenciosa y peligrosamente nuestra Constitución Federal.”

Consideramos que las opiniones vertidas en este voto están de acuerdo, casi en su totalidad, con lo que hemos venido sosteniendo en este trabajo.

Este es nuestro criterio y esperamos que sobrevengan mejores tiempos y que la mayoría del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, rectifique su error y que la arbitrariedad ceda ante la fuerza a razón.

V.6. El tipo de gravamen o alícuota.

Una vez estudiado lo relativo a la base imponible, toca el turno de estudiar el segundo elemento cuantitativo del tributo: el tipo de gravamen o alícuota.

La doctrina conoce a este elemento bajo diferentes denominaciones: cuota, tarifa, tipo de gravamen, alícuota. Nosotros consideramos que el término de cuota debe eliminarse porque alude al resultado de combinar la base imponible y el tipo, es

decir, a la cuota tributaria. Por lo tanto, a fin de evitar confusiones eliminamos este concepto, pudiendo utilizar los demás como sinónimos.

En nuestro derecho, Flores Zavala se refiere al tipo de gravamen como tarifas y las define de la siguiente forma:

“Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.”²⁶⁷

Como se ve, es un concepto superado que ni siquiera hace referencia a la base imponible.

A. D. Giannini se refiere a este elemento como tipo de gravamen, y nos dice lo siguiente:

“A la base imponible debe aplicarse, finalmente el *tipo* de gravamen el cual puede establecerse por la ley, bien como una cifra para cada unidad, bien como una cifra variable en relación a la medida, el peso, el valor.”²⁶⁸

Al estudiar la base imponible hemos analizado que una de sus funciones es la de servir para la cuantificación de la cuota tributaria, con la aplicación del tipo de gravamen a ésta. Esta cuestión nos da como resultado una íntima relación entre ambos elementos, debido a que en los tributos de cuota variable no puede concebirse la base sin el tipo y viceversa, por lo tanto, la naturaleza del tipo de gravamen depende, en realidad, de la naturaleza de la base a la que es aplicado.

Con respecto a la función del tipo de gravamen en correlación con la base, Juan Ramallo Massanet expresa lo siguiente:

²⁶⁷ Op. Cit., p. 115.

²⁶⁸ Op. Cit. P. 85

“La base y el tipo de gravamen son los dos instrumentos que la ley utiliza como criterio de determinabilidad de las prestaciones en los tributos variables. Y mientras que la base pone de manifiesto la forma y la intensidad de participación que en la actividad o situación tipificada como hecho imponible ha tenido el realizador de éste, el tipo de gravamen señala la participación que tiene el acreedor-ente público- en la magnitud elegida como base.

“El tipo de gravamen es un momento decisivo en la dinámica de la obligación tributaria, ya que en su aplicación supone la distribución de la cuantía de la base entre los dos sujetos de la obligación, señalando la participación del Estado en ella. Participación que es la cuantificación del derecho de crédito del sujeto pasivo y de la obligación del sujeto pasivo.”²⁶⁹

Ahora bien, el tipo de gravamen puede ser expresado en dinero por unidad o unidades que constituyan la base o en un porcentaje de la base imponible. En realidad, esto dependerá de la propia naturaleza de la base, “dado que la prestación tributaria es una prestación de carácter pecuniario, bien el tipo de gravamen, bien la base imponible tienen que estar necesariamente expresadas en dinero. A bases expresadas en dinero les corresponderán tipos de gravamen expresados en porcentaje de dicha base; a bases no expresadas en dinero -o en que el dinero sólo sirva para una unidad de base- les corresponderán tipo de gravamen de expresión pecuniaria.”²⁷⁰

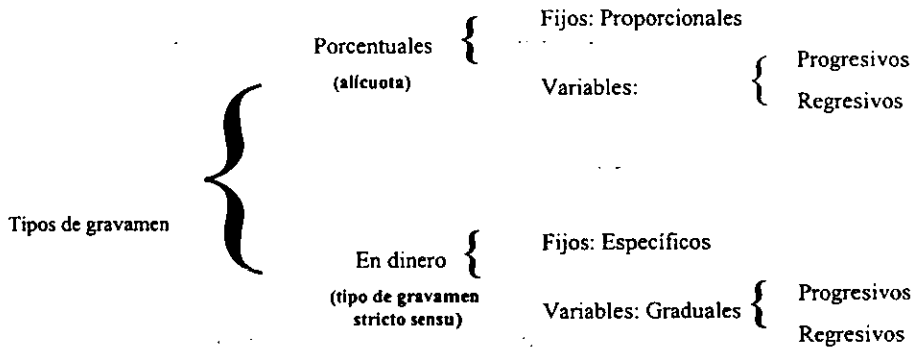
La doctrina diferencia alícuota y tipo de gravamen. Se denominan alícuotas las tarifas que consisten en un porcentaje de la base imponible cuando ésta es expresada en dinero, y se denomina tipo de gravamen, en sentido estricto a la suma

²⁶⁹ RAMALLO MASSANET, Op. Cit, pp. 644 y 645.

²⁷⁰ Op. Cit, p. 647.

de dinero que se aplica a la base imponible cuando ésta consiste en una magnitud no pecuniaria.²⁷¹

Ahora bien, tomando las categorías anteriores, que son las básicas, Juan Ramallo Massanet expone una clasificación que creo es la mas lógica y sencilla y por ello la adoptaremos. Esta clasificación depende de si las tarifas son en porcentaje o en dinero y, así como si son fijas o variables y lo expresa en el siguiente esquema:



Partiendo de estas clasificaciones se pueden hacer otras que combinen los anteriores elementos.

V.6.1. Las tarifas y la reserva de ley.

Ahora bien, en lo que respecta a la reserva de ley, resulta irrefutable que las tarifas se encuentran amparadas por este principio, ya que, siendo uno de los elementos cuantitativos del tributo, incide directamente en la cantidad a pagar por parte del contribuyente, razón por la cual la necesidad de que estos elementos sean ciertos y estén bien delimitados por la ley es esencial. Para mayor fundamento

²⁷¹ Idem. p. 648.

remitimos a la primera parte de este capítulo donde hemos estudiado la importancia de que los elementos cuantitativos estén incluidos dentro de la reserva de ley. Así lo ha decidido nuestro Más Alto Tribunal y como ejemplo tenemos la siguiente tesis:

“AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO. LOS ARTICULOS 19, 47, 48 y 49 DE LA LEY DE LA COMISION RESPECTIVA, DEL MUNICIPIO DE ACAPULCO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Los artículos 19, 47, 48 y 49 de la Ley de la Comisión de Agua Potable y Alcantarillado del Municipio de Acapulco establecen los sujetos obligados a solicitar los servicios de agua potable, alcantarillado sanitario y tratamiento de aguas residuales, disponiendo que el consejo de administración de dicha comisión aprobará las cuotas y tarifas de los servicios públicos y administrativos a su cargo, las que le serán presentadas por su director general en el mes de diciembre de cada año, para cobrar vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, debiendo considerar en su monto diversos aspectos técnicos y financieros del sistema municipal de agua potable y alcantarillado y plantas de tratamiento de agua, dotando a la susodicha comisión de facultades para revisarlas y ajustarlas mensualmente, para su actualización, con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor. 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.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo V, Marzo de 1997, Pleno, Tesis P. XLII/97, página 87.

Como bien concluye Antonio Jiménez González, “la fijación precisa de la alicuota es cometido incuestionable del legislador, no bastando con la fijación de máximos no excedibles.”²⁷²

Con esta última exposición damos por finalizado nuestro trabajo.

²⁷² Op. Cit., p. 196.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Nuestra tradición jurídica nacional ha utilizado la expresión de principio de legalidad para referirse a la garantía del artículo 31, fracción IV, en virtud de la cual las contribuciones deben ser reguladas por ley, sin embargo, con la denominación de principio de legalidad, en realidad, hacemos referencia al principio de reserva de ley, que poco a poco se empieza a adoptar en la doctrina y en la jurisprudencia lo que es muy positivo, en virtud de que los avanzados estudios que existen en la Teoría General del Derecho Tributario en relación con este tema, nos ayudan a analizar de mejor manera esta garantía y delimitar sus alcances. Estimamos que es trascendental la admisión del estudio de la reserva de ley en nuestro país, lo que nuestro Más Alto Tribunal ha iniciado, y, por otra parte, se debe pugnar por su desarrollo, por ello pensamos que nuestro trabajo aporta algunos elementos para dicho estudio.

SEGUNDA.- La reserva de ley es una parte del aspecto normativo del principio de legalidad y significa que por medio de una disposición constitucional, necesariamente, se reserva al Poder Legislativo la regulación de una materia o de los aspectos esenciales de la misma; por lo tanto, la reserva de ley constituye una norma competencial que tiene un doble aspecto, ya que por un lado actúa como un derecho del legislador para normar una materia sin que ningún otro poder pueda intervenir en esta reglamentación, y, por otro lado, también lleva implícita una obligación para el propio legislador: regular totalmente los aspectos de la materia reservada con la imposibilidad jurídica de delegar cualquiera de estos.

Así, la reserva de ley es, por un lado, una reserva al procedimiento legislativo y, por otro lado, constituye también una reserva de contenido, ya que se circunscribe a una materia o a los aspectos de una materia, en los cuáles no existe espacio para la regulación reglamentaria. Así, la reserva de ley no admite más excepciones que las

reguladas por la Constitución que son, en nuestro Derecho positivo, el decreto ley (artículo 29 constitucional) y el decreto delegado(artículo 131 constitucional).

TERCERA.- Los fundamentos de la reserva de ley son los siguientes: a) Su carácter protector, que surge desde sus orígenes, como una garantía al derecho de propiedad; b) que su existencia tiende a proporcionar seguridad jurídica, lo que logra gracias a la función que la ley juega con respecto a la certeza; c) tiene como función impedir que el Poder Legislativo, cuyo grupo parlamentario mayoritario es normalmente afín al Ejecutivo, delegue a éste el ejercicio de la función legislativa, para que la ejercite por vía de reglamento; d) la importancia del procedimiento legislativo que debido a su características de publicidad en la discusión de los temas que aborda el mismo, genera en la sociedad un clima de opinión que, eventualmente, puede influir en el sentido del voto de los grupos. Por otro lado, el citado procedimiento da voz a las minorías representadas en el órgano legislativo y les permite emitir su opinión integrándose de esta manera al debate político.

CUARTA.- El problema fundamental que se presenta en la reserva de ley es el relativo a la delimitación de sus alcances. Tradicionalmente, por su extensión en relación con la materia reservada, ha sido clasificada en absoluta y relativa. Sin embargo, la práctica en los países europeos ha demostrado que dicha distinción es errónea e inoperante, puesto que genera confusión. Nuestra postura es la de otorgar un carácter más rígido a la reserva de ley, acorde con sus fundamentos, y hablar únicamente de existencia o inexistencia de la misma respecto de determinados aspectos de una materia (no de toda la materia, cuestión que sería imposible de llevar a la práctica) planteando que para llegar a esta delimitación se necesita un estudio teleológico y lógico de dichos aspectos para delimitar lo reservado de una manera congruente con la esencia de la materia y con la finalidad de la reserva.

Por lo anterior, es que del criterio mayoritario del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación plasmado en la tesis P.CXLVIII donde se adopta el concepto de reserva de ley y su clasificación en absoluta y relativa, nos parece adecuada la aceptación del principio de reserva de ley, sin embargo, nos manifestamos en contra de la citada clasificación y de la adopción de ésta última para la materia tributaria.

QUINTA.- Consideramos que tres son las principales formas de violación de la reserva de ley. La primera es que el ejecutivo emita, sin ninguna atribución, una norma reglamentaria que invada la materia protegida por el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria. La segunda forma de violación sería la delegación legislativa o deslegalización. Una tercera posible violación, sería que por medio de un tratado internacional se invadiera la materia reservada.

SEXTA.- Pensamos que el análisis teleológico y lógico, nos lleva a concluir que existe la reserva de ley solamente respecto de ciertos aspectos de la materia tributaria, los cuales son: 1) La creación *ex novo* de un tributo; 2) Las exenciones y beneficios tributarios y 3) Lo relativo a los elementos esenciales del tributo y 4) La época de pago del tributo. Respecto de las sanciones a las infracciones tributarias, consideramos que son cubiertas por la reserva de ley en materia penal.

SEPTIMA.- El hecho imponible, en cuanto su estructura, se divide en dos elementos, subjetivo y objetivo, éste a su vez, se encuentra formado por cuatro aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo, clasificación adoptada ya por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que consideramos loable.

El establecimiento del hecho imponible en todos sus elementos y aspectos se encuentra protegido por el principio de reserva de ley. Sin embargo, no basta el mero establecimiento, sino que la ley debe ser precisa en las expresiones que usa, que no deben prestarse a interpretaciones arbitrarias. Por otro lado, fórmulas de habilitación

genérica al poder reglamentario del ejecutivo respecto de los aspectos de la materia reservada, violan el principio de reserva de ley.

OCTAVA.- Los sujetos del tributo son dos: activo y pasivo. El sujeto activo goza de la potestad tributaria para recaudar los tributos y está protegido por la reserva de ley. Asimismo, la reserva de ley no tiene el alcance excesivo de obligar a que el legislador señale al detalle todas las atribuciones de los órganos de gestión tributaria o los procedimientos de liquidación y recaudación de los tributos.

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, en virtud de que realizó el hecho imponible. También existen otros sujetos que, aun cuando no realicen el presupuesto de hecho, son responsables del pago del tributo. El establecimiento de ambas categorías se encuentra dentro de los alcances del principio de reserva de ley.

NOVENA.- En la materia tributaria existen, según la determinación de la obligación, tributos de cuota fija, en donde la ley señala directamente la cuantía a pagar por la realización del hecho imponible, y tributos de cuota variable, en donde la variación en la intensidad de la realización del hecho imponible se reflejará en la base imponible que debe estar directamente vinculada con el presupuesto de hecho en atención al principio de capacidad contributiva, a la cual se le aplicará el tipo de gravamen para llegar a la cuota tributaria.

Tanto la cuota directamente determinada, en el caso de los tributos fijos, como la base imponible y el tipo de gravamen, en los de cuota variable, son cubiertos por la reserva de ley, ya que en una obligación cuya prestación más importante se concreta en dar una suma dineraria a título de tributo, la reserva de ley tiene que extenderse no sólo a aquel elemento del impuesto que origine la obligación, sino también a aquellos otros que determinen su cuantía.

DECIMA.- Resulta complicado definir la base imponible, sin embargo, podemos esbozar algunas de sus principales características: 1) Es una magnitud que, en la mayoría de los casos, resulta ser la expresión numérica del hecho imponible; 2) Resulta ser un concepto necesario, en virtud de que el presupuesto de hecho del tributo limita su función a delimitar el origen de la obligación tributaria, más no a su cuantificación; 3) La base imponible y los procedimientos para su determinación normativa deben establecerse por ley, puesto que al ser un elemento esencial del tributo queda cubierto por el principio de reserva de ley, y 4) Tiene que estar correlacionada con el principio constitucional de proporcionalidad, que se traduce en capacidad contributiva, y que, en abstracto, debe manifestar el hecho imponible. .

DECIMA PRIMERA.- La doctrina distingue entre base imponible normativa y base imponible fáctica, distinción que resulta esencial para determinar lo relativo a los alcances de la reserva de ley en relación con este elemento. La base normativa resulta ser la definición general y abstracta contenida en la ley y la base fáctica o real, es la correspondiente al hecho imponible concretamente realizado.

En la base imponible normativa, como una medición abstracta establecida por el legislador, es donde debe hacerse efectivo el principio de reserva de ley, puesto que, de otra manera, se estaría dejando la cuantificación del tributo a la Administración o estableciendo la posibilidad de que ésta desvirtúe el hecho imponible al cambiar su estructura normativa. Por lo anterior, no basta el puro señalamiento de la descripción normativa de la magnitud que será tomada en cuenta como base imponible para considerar cumplido el principio de reserva de ley, sino que la ley debe regular también los procedimientos para su determinación fáctica.

DECIMA SEGUNDA.- Algunos autores sostienen que debido a la complejidad técnica que se presenta en algunos casos para la fijación de la base normativa, estos aspectos deben quedar delegados a la Administración, quien cuenta con mejores

elementos técnicos para tal objetivo. Ahora bien, sin tomar una posición ortodoxa, no negamos que pueda existir intervención administrativa en los procedimientos previos para la determinación normativa de la base, sin embargo, el legislador debe ser, en última instancia, quien apruebe la base imponible, pues así lo exige el principio de reserva de ley.

Resulta violatorio del principio de reserva de ley dejar a normas con carácter reglamentario el cálculo de la base, con fundamento en índices económicos, o que, con el pretexto de la celeridad que requieren las necesidades económicas, se delegue en normas reglamentarias algún aspecto de la base. Por lo anterior no debemos aceptar la desnaturalización de la reserva de ley en aras de razones económicas, ya que cualquier variación en la cuantificación de la base redundaría directamente en el importe del pago de la cuota tributaria y, por esta razón, es necesario que la reserva de ley se haga efectiva en toda su amplitud.

DECIMA TERCERA.- El criterio mayoritario del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, plasmado en la tesis P. LXXXVIII/97, que admite que los valores catastrales, base imponible del impuesto predial, sean determinados por la Administración, resulta claramente violatorio del principio de reserva de ley, por lo que debe modificarse.

DECIMA CUARTA.- La función del tipo de gravamen o tarifa es la de servir para la cuantificación de la cuota tributaria mediante la aplicación de éste a la base imponible.

En lo que respecta a la reserva de ley, resulta irrefutable que las tarifas se encuentran amparadas por este principio ya que, siendo uno de los elementos cuantitativos del tributo, incide directamente en la cantidad a pagar por parte del contribuyente, razón

por la cual la necesidad de que estos elementos sean ciertos y estén bien delimitados por la ley es esencial.

DECIMA QUINTA.- La figura jurídica de la reserva de ley debe consolidarse, ya que su estudio nos ayudará a interpretar correctamente el mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, que como hemos estudiado no se agota en su pura enunciación, sino que debe analizarse con profundidad para lograr que este principio no pierda su carácter de garantía individual, lo que es acorde con las luchas de la humanidad por lograr la certeza en la tributación.

F U E N T E S

I. - Bibliografía.

1. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César, “**Sistema tributario español y comparado**”, 2ª. ed., Editorial Tecnos, Madrid, España, 1992.
2. ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel, “**Jurisprudencia Constitucional Tributaria**”, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, España, 1993.
3. ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, José, “**Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos**”, Editorial Ariel, 1ª ed., Barcelona, España, 1996.
4. ANDREOZZI, Manuel, “**Derecho tributario argentino**”, 1a. ed., Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, Argentina, 1951, Tomos I, y II.
5. ARTEAGA NAVA, Elisur en “**Derecho Constitucional**”, Tomo III, .1ª. Ed., UNAM, México, 1994.
6. BARTHOLINI, Salvatore, “**Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte**”, 1a. ed, Padova-Cedam, Padova, Italia, 1957.
7. BIELSA, Rafael, “**Compendio de Derecho público, Constitucional, Administrativo y Fiscal. Derecho Fiscal.**”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1952.
8. BLUMMENSTEIN, Ernest, “**Sistema di diritto delle imposte**”, 1a. ed., Dott. A. Guifrè Editore, Milán, Italia, 1954.
9. BURGOA, Ignacio, “**Derecho constitucional mexicano**”, 7a. ed. Editorial Porrúa, México, 1989.
10. BURGOA, Ignacio, “**Las garantías individuales**”, 16a. ed. Editorial Porrúa, México 1994.
11. CALVO ORTEGA, Rafael, “**Curso de Derecho financiero**”, Tomo I, Derecho tributario (Parte general), 1ª. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1997.
12. CALVO NICOLAU, Enrique, “**Tratado del Impuesto sobre la Renta**”, Tomo II-B, 1ª. ed., Editorial Themis, México, 1998
13. CARRASCO IRIARTE, Hugo, “**Derecho fiscal constitucional**”, 2a. ed., Editorial Harla, México, 1995.

14. CARRERA RAYA, Francisco, **"Manual de Derecho financiero. Derecho financiero y teoría de los ingresos públicos"**, Volumen I, 1a. ed., Editorial Tecnos, Madrid, España, 1993.
15. COLL FRECHINA, Luis, **"La determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades"**, 1ª. ed., Barcelona, España, 1997.
16. DE LA GARZA, Sergio F., **"Derecho Financiero Mexicano"**, 18a. ed., Editorial Porrúa, México, 1994.
17. DE LA CUEVA, Mario, **"Teoría de la Constitución"**, 2ª ed., Editorial Porrúa, México, 1982.
18. DE OTTO, Ignacio, **"Derecho constitucional. Sistema de fuentes"**, 2a. ed., Editorial Ariel, Barcelona, España, 1988.
19. DIAZ, Vicente Oscar, **"La seguridad jurídica en los procesos tributarios"**, 1a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina.
20. EINAUDI, Luigi, **"Mitos y paradojas de la justicia tributaria"**, 1a. ed., Editorial Ariel, Barcelona, España, 1959.
21. FAYA VIESCA, Jacinto, **"Leyes federales y Congreso de la Unión. Teoría de la ley mexicana"**, 1a. ed., Editorial Porrúa, México, 1991.
22. FLORES ZAVALA, Ernesto, **"Elementos de finanzas públicas mexicanas"**, 31a., ed., Editorial Porrúa, México, 1995.
23. FRAGA, Gabino, **"Derecho Administrativo"**, 35a. ed., Editorial Porrúa, México, 1997, 506.
24. GALLIA, Mario, **"Scienza giuridica e Diritto costituzionale"**, 1a. ed., Editore Dott. Antonio Guifrè, Milán, Italia, 1954.
25. GAMBALE, Sergio, DUS, Sergio, **"Scienza delle finanze e diritto tributario"**, 1a. ed., La nuova Italia scientifica, Roma, Italia, 1988.
26. GAMIZ PARRAL, Máximo, **"Derecho constitucional y administrativo de las entidades federativas"**, 1a. ed., UNAM, México, 1990.
27. GARCIA BELSUNCE, Horacio, **"Estudios financieros"**, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1956.

28. GARCIA BELSUNCE, Horacio (Coordinador), **“Estudios de Derecho Constitucional Tributario”**, Homenaje al Dr. Juan Carlos Luqui, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1994.
29. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, **“La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional”**, 3a. ed., Editorial Civitas, Madrid, España.
30. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, **“La lucha contra las inmunidades del Poder en el derecho administrativo”**, 3ª. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1989.
31. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, **“Legislación delegada y control judicial”**, 1ª. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1981.
32. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ Tomás-Ramón, **“Curso de Derecho Administrativo”**, Tomo I, 5ª. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1989.
33. GARZA, Servando J., **“Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano”**, 1a. ed., Editorial Cultura, T.G., S.A., México, 1949.
34. GIANNINI, Achille Donato, **“Instituciones de Derecho tributario”**, traducción de la 7a. ed., italiana y estudio preliminar de Fernando Sáinz de Bujanda, 1a. ed., española, Editorial de Derecho financiero, Madrid, España, 1957.
35. GIANNINI, Massimo Severo, **“Derecho administrativo”**, Ministerio para las Administraciones Públicas, Colección estudios. Serie administración general, 1ª. ed. española, traducción de Luis Ortega, Madrid, 1991.
36. GOMEZ ALCALA, Vidal Rodolfo, **“La ley como límite de los derechos fundamentales”**; 1a ed., Editorial Porrúa, México, 1997.
37. GONGORA PIMENTEL, Genaro David, **“Introducción al estudio del juicio de amparo”**, 6a ed., Editorial Porrúa, México, 1997.
38. GONGORA PIMENTEL, Genaro David, **“Ley de amparo. Doctrina jurisprudencial”**, tomos I y II, 1ª. ed., Editorial Porrúa, México, 1995 y 1996.
39. GONZALEZ GARCIA, Eusebio, **“Concepto actual del tributo: Análisis de jurisprudencia”**, 1a. ed., Editorial Aranzandi, Madrid, España, 1996.
40. GONZALEZ GARCIA, Eusebio (compilador), **“Principios constitucionales tributarios”**, 1a. ed., Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, México, 1993.

41. GONZALEZ GARCIA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, "**Derecho Tributario**", Tomo I, 1ª. ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, 1997.
42. GONZALEZ GARCIA, Eusebio y PEREZ DE AYALA, José Luis, "**Curso de Derecho tributario**", Tomos I y II, 5a. ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1989.
43. GONZALEZ y GONZALEZ, María de la Luz, "**Valores del Estado en el pensamiento político**", 1a. ed, UNAM, Facultad de Derecho México, 1994.
44. GUERRERO LARA, Ezequiel y otros, "**La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos 1917-1985**", 1a. ed., UNAM-TFF, México, 1986.
45. GUERRERO LARA, Ezequiel y otros, "**La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia 1917-1984**", tomo IV, 2a. ed., UNAM, México, 1986.
46. HELLER, Hermán, "**La soberanía**", 1a. edición, traducción de Mario de la Cueva, UNAM, Facultad de Derecho, México, 1965 p. 82.
47. HERRERA MOLINA, Pedro, "**La exención tributaria**", 1ª. ed., Editorial Colex, Madrid, España, 1990.
48. JARACH, Dino, "**El hecho imponible**", 3a. ed., Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.
49. JESCH, Dietrich, "**Ley y administración. Estudio y evolución del principio de legalidad**", 1a. ed., Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, España, 1978.
50. JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, "**Lecciones de Derecho Tributario**", ECAESA, 4a. ed., ECAESA, México, 1996.
51. LABAND, Paul, "**Derecho presupuestario**", traducción y estudio preliminar de Alvaro Rodríguez Bereijo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1979.
52. LARRAZ, José, "**Metodología aplicativa del Derecho tributario**", 1a. ed., Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, España, 1952.
53. LARENZ, Karl, "**Metodología de la ciencia del Derecho**", 1a. ed., traducción a la 4a. ed., alemana de Marcelino Rodríguez Molinero, Editorial Ariel, Barcelona, España, 1994.

- 54.LASAGABSTER HERRATE, Iñaki, “**Las relaciones de sujeción especial**”, 1a. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1994.
- 55.LOZANO SERRANO, Carmelo, “**Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario**”, 1. ed., Civitas, España, 1990.
- 56.LUQUI, Juan Carlos, “**La obligación tributaria**”, 1a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1989.
- 57.LUQUI, Juan Carlos, “**Derecho constitucional tributario**”, 1a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1993.
- 58.MARGAIN MANAUTOU, “**Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**”, 12a. ed., Editorial Porrúa, México, 1996.
- 59.MARTIN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo, “**Curso de Derecho financiero y tributario**”, 2a. ed., Tecnos, Madrid, España, 1990.
- 60.MARTIN QUERALT, Juan LOZANO SERRANO, Carmelo y otros, “**Curso de Derecho financiero y tributario**”, 7a. ed., Tecnos, Madrid, España, 1996.
- 61.MARTINES, Temistocle, “**Diritto Costituzionale**”, Ed. Dott. A. Guifrè, Milano, Italia, 1981.
62. MARTINEZ MORALES, Rafael I., “**Derecho Administrativo**”, Segundo Curso, 1a. ed., Editorial Harla, México, 1994.
- 63.MARTINEZ MORALES, Rafael I., “**Diccionario de Derecho Administrativo**”, 1a. ed., Editorial Harla, Colección Diccionario Jurídico Harla, Volumen 3, México, 1996.
- 64.MAYER, Otto, “**Derecho Administrativo Alemán**”, Editorial Depalma, Volúmenes I y II, traducción de Horacio H. Heredia y Ernesto Kortoschin, Buenos Aires, Argentina, 1950.
- 65.MORTATI, Costantine, “**Istituzioni di Diritto Pubblico**”, Tomo I, Editorial CEDAM, Padova, Italia, 1975.
- 66.NEUMARK, Fritz, “**Principios de la imposición**”, traducción de José Zamit Ferrer, Estudio preliminar de Enrique Fuentes Quintana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España 1974.

67. NICOLAS LOPEZ, Jaime. **“Derecho Fiscal Municipal”**, 1ª. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1990.
68. PEREZ DE AYALA, José Luis, **“Explicación de la técnica de los impuestos”**, 3a. ed., Editorial de Derecho financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1981, 226 pp.
69. PEREZ ROYO, Fernando, **“Derecho financiero y tributario. Parte general”**, 3a. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1993.
70. PEREZ ROYO, Fernando, **“Derecho financiero y Tributario. Parte general”**, 7a. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1997.
71. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, **“Derecho fiscal”**, 2ª. ed., Editorial Harla, México 1986.
72. RODRIGUEZ ZAPATA, Jorge, **“Teoría y práctica del Derecho constitucional”**, 1a. ed., Editorial Tecnos, Madrid, España, 1996.
73. ROUSSEAU, Juan Jacobo, **“El contrato social”**, 1a. ed., en la Editorial Porrúa, colección “sepan cuantos...”, México, 1969.
74. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, **“Sistema de Derecho financiero. Introducción”**, Volumen primero (Actividad financiera, Ciencia financiera y derecho financiero), 1a. ed., Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, España, 1977.
75. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, **“Lecciones de Derecho Financiero”**, 10ª. ed. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España.
76. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, **“Hacienda y Derecho”**, Tomo I, 1ª. ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1955.
77. SEMPE MINVIELLE, Carlos, **“Técnica legislativa y desregulación”**, 1ª. ed., Editorial Porrúa, México, 1997.
78. SMITH, Adam, **“Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”**, Fondo de Cultura Económica, 1a. ed. en español, traducción de Gabriel Franco, México, 1958.
79. SPISSO, Rodolfo R., **“Derecho constitucional tributario”**, 2a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1993.

80. SPISSE, Rodolfo R., **"Tutela judicial efectiva en materia tributaria"**, 1a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996.
81. TENA RAMIREZ, Felipe, **"Derecho constitucional mexicano"**, 20ª. Ed., Editorial Porrúa, México, 1984.
82. VALDIVIESO, Federico, **"Apuntamientos de Derecho fiscal mexicano"**, 1a. ed., Edición personal del autor, México, 1978.
83. VANONI, Ezio, **"Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias"**, traducción y estudio introductorio de Juan Martín Queralt, 1a. ed., Madrid, España, 1973.
84. VILLALTA Y VIDAL, Antonio, **"La individualización de la ley civil"**, 2a. ed., UNAM, México, 1984.
85. VILLACORTA MANCEBO, Luis, **"Reserva de ley y constitución"**, 1ª. ed., Dykinson, Madrid, España, 1994.
86. YAÑEZ RUIZ, Manuel, **"El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política"** 1a. ed., Talleres de impresión de estampillas y valores, México, 1958.

II. Artículos

1. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, **"La inconstitucionalidad del Artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta"**, Nuevo consultorio Fiscal, Número 228, febrero, 1999.
2. CALVO ORTEGA, Rafael, **"Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero"**, Hacienda Pública Española, No. 1, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1970.
3. CALVO ORTEGA, Rafael, **"Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos"**, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 80, marzo-abril, España, 1986.
4. CASAS, José Osvaldo, **"Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria"** en "Estudios de Derecho constitucional tributario", Homenaje al Dr. Juan Carlos Luqui, Coordinador Horacio A. García Belsunce, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1994.

5. GARRORENA MORALES A., “Ley”, vocablo desarrollado por el autor en la Enciclopedia Jurídica Básica, Editorial Civitas, Volumen III, Ind-Pro, 1ª. ed., Madrid, España, 1995.
6. GARRORENA MORALES A., “Reserva de Ley”, vocablo desarrollado por el autor en la Enciclopedia Jurídica Básica, Editorial Civitas, Volumen IV, Pro-Zon, 1ª. ed., Madrid, España, 1995.
7. GONGORA PIMENTEL, Genaro David, “El principio constitucional de la legalidad tributaria y la base gravable del tributo”, Revista Lex, 3ª. Epoca, Año III, número 19, México, enero de 1997.
8. GONGORA PIMENTEL, Genaro David, “A quién corresponde aprobar a base gravable de los impuestos inmobiliarios al Legislativo o al Ejecutivo”, Revista Lex, 3ª. Epoca, Año III, número 30, México, diciembre de 1997.
9. GURRIA TREVIÑO, José Angel, “La Legislación Fiscal y la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, Revista del Instituto de la Judicatura Federal, Número 2, México, 1998.
10. GONZALEZ GARCIA, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la constitución española de 1978”, Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, EDERSA, Madrid, 1980.
11. MARGAIN MANATOU, Emilio, “El principio de legalidad en materia impositiva”, en “La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos 1917-1985”, 1a. ed., UNAM-TFF, México, 1986.
12. MARGAIN MANATOU, Emilio, “Objeto y base del tributo deben estar contemplados en la ley”, Boletín Jurídico del Despacho Emilio Margáin y asociados, año 20, número 236, México, octubre de 1997.
13. MAGAÑA, Alvaro, “Potestad reglamentaria y Estado de Derecho: remisiones normativas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y Resoluciones biministeriales modificando impuestos”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Editorial de Derecho Financiero, Número 231, España, Mayo-Agosto, España, 1994.
14. NICOLAS LOPEZ, Jaime, “La garantía de legalidad tributaria en México y España”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Núm. 229, Enero-febrero, España, 1994.

15. PAREDES MONTIEL, Marat, “**Breve estudio de la soberanía**”, Revista Elector, Número 6, noviembre, México, 1994.
16. PEREZ ROYO, Fernando, “**Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria**”, Hacienda Pública Española Numero 14, Instituto de Estudios Fiscales, España 1972.
17. PONT MESTRE, Magín, “**La justicia tributaria y su formulación constitucional**”, Civitas, REDF, Núm 31, julio/septiembre, España, 1981.
18. RAMALLO MASSANET, Juan, “**Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria**”, Civitas, REDF, Núm. 20, España, Octubre/diciembre, España, 1978.
19. RESENDIZ NUÑEZ, Cuauhtémoc, “**Leyes vacías**” Revista Lex, 3ª. Epoca, Año I, Número 3, México, Septiembre de 1995.
20. ROLDAN XOPA, José, “**Notas sobre Constitución y Reserva de Ley**”, Revista Lex, 3ª. Epoca, Año III, Número 24, México, Junio de 1997.
21. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “**Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario**”, en ‘Hacienda y Derecho’, Tomo VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1973.
22. SIMON ACOSTA, Eugenio, “**El principio de legalidad o reserva de ley tributaria**”, en “Principios constitucionales tributarios”, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México, 1993
23. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, “**Elementos cuantitativos de la obligación tributaria**”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Num. 60, Diciembre, España, 1965.
24. VILLALOBOS ORTIZ, Ma. Consuelo, “**El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del Derecho Constitucional mexicano**”, en “Principios tributarios constitucionales”, 1a. ed., coedición del Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca, y el instituto Cultural Domecq, México, 1990.

III. Tesis

1. DAVILA GAMEZ, Anselmo, “**El Estado de Derecho**”, tesis profesional, UNAM, 1938, México.
2. LOPEZ FIGUEROA, “**El juicio de amparo en materia fiscal**”, (tesis), Editorial Cultura, México 1943.
3. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “**Análisis Comparativo de la Responsabilidad Tributaria en los Derechos Español y Mexicano**”, tesis doctoral presentada ante la Universidad de Salamanca, España.

IV. Estudios

- GONGORA PIMENTEL, Genaro David, Estudio realizado sobre la equidad tributaria para el amparo en revisión 614/96 promovido por ABB INMOBILIARIA.
- GONGORA PIMENTEL, Genaro David, Estudio realizado sobre el principio de legalidad tributaria para el amparo en revisión 1975/94 promovido por CROLLS MEXICANA, S.A de C.V.

V. Publicaciones periódicas

- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1995.
- Informes de labores de los Presidentes de la Suprema Corte de Justicia.
- Diario Oficial de la Federación.

VI. Fuentes informáticas.

1. Discos Opticos IUS6, IUS7, IUS 8 y IUS 9 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
2. Discos Opticos de Compilación de Leyes, Compila II, III y IV, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
3. Red de Informática Jurídica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
4. Página web de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: www.scjn.gob.mx

5. Pagina web del Instituto de Investigaciones Jurídicas:
<http://info.juridicas.unam.mx/>

VII. Obras de consulta

- “Diccionario de la Lengua Española”, Real Academia Española, 19ª ed., Ed. Espasa-Calpe, Madrid, España, 1970.
- Derechos del Pueblo Mexicano, 4ª. ed., LV legislatura, México, 1994.
- Enciclopedia Jurídica Básica, 1ª. ed., Editorial Civitas, Madrid, España, 1995.
- Diccionario Jurídico Mexicano, 2ª. ed., Editorial Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1988.
- Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, A-C, 1ª. ed., Porrúa-IIJ-UNAM, México, 1998.

VIII. Memorias.

- “Inconstitucionalidad del artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, 1ª. Ed., Suprema Corte de Justicia de la Nación, Serie Debates, Pleno, México, 1999

IX. Legislación.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1ª. ed., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 1997.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada, tomos I y II, 9ª. ed., UNAM-CJF, México, 1997.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 1995, 2ª, ed., Editorial Harla, comentada por Rafael I. Martínez Morales.
- Compendio de Legislación Fiscal 1997, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1997.
- Themis Legislación Fiscal, 1995,1996, 1997, 1998 y 1999.