

LA RESERVA DE LEY TRIBUTARIA COMO DERECHO FUNDAMENTAL

GABRIELA RÍOS GRANADOS

*Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca, España.
Investigadora de Tiempo Completo, Titular «B».
Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*

Extracto:

EL presente artículo analiza desde una perspectiva jurisprudencial y doctrinal la reserva de ley como derecho fundamental en el sistema tributario mexicano. Bajo esta visión se estudia el desarrollo jurisprudencial sobre el debate de qué elementos esenciales del tributo deben establecerse en una ley formal y material. También se aborda el tema de las «cláusulas habilitantes», que por delegación legislativa se habilita a normas de rango inferior de ley a establecer algunos elementos esenciales del tributo, sobre todo aquellos que cuantifican la deuda tributaria, cuestión que se está convirtiendo en pan de cada día en el quehacer legislativo y reglamentario.

Es así, que este artículo pone de manifiesto cómo se ha ido confeccionado la jurisprudencia sobre la reserva de ley tributaria en el Derecho mexicano tributario, a partir de la interpretación del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos.

Palabras clave: derecho fundamental, reserva de ley, principio de legalidad y reglamentos.

NO TAXATION WITHOUT REPRESENTATION

GABRIELA RÍOS GRANADOS

*Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca, España.
Investigadora de Tiempo Completo, Titular «B».
Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*

Abstract:

THIS paper analyzes from a legal and legal-administrative perspective the law like a source of taxation in Mexican tax system, under the principle: «no taxation without representation». It studies the case law development on what are the essential elements of the tax that must be included in a formal law. The subject of the "empowering clauses" of lower status than law that establish some fundamental elements of the tax is also considered. This study derived from the interpretation of the article 31 part 4 of the Federal Constitution of the United Mexican States.

Keywords: fundamental right, rule of law and regulations.

Sumario

1. Introducción.
2. Ideas preliminares.
3. Reserva de ley en materia tributaria: derecho fundamental.
4. La reserva de ley: cuestión de confianza.
5. Alcance de la reserva de ley en materia tributaria.
6. Reserva de lo esencial.
7. Disminución de la reserva de ley en los elementos cuantitativos.
8. Reserva de ley en las minoraciones o exenciones.
9. Legalidad tributaria.
10. Reserva de lo esencial máximo *versus* reserva de lo esencial mínimo: su ponderación.
11. Alteración entre la ley y el reglamento: reglas administrativas de carácter general.
12. Sede doctrinal.
13. Fundamento legal.
14. Naturaleza jurídica.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

México tiene una joven tradición en materia tributaria, esto se puede corroborar con la legislación, docencia y doctrina en esta disciplina. Sin embargo, en algunos puntos la jurisprudencia mexicana ha dado pasos importantes para consolidar los principios materiales de justicia tributaria. De este modo, a diferencia de otros países, con especial referencia a España, los principios consagrados en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal son derechos fundamentales de los ciudadanos. Desde esta perspectiva abordaré la reserva de ley en materia tributaria. Así, a lo largo de este artículo se analizarán los conceptos de reserva de ley tributaria; legalidad tributaria; reglas administrativas de carácter general. Y en general la presencia de este derecho fundamental en nuestro sistema tributario, y cómo lo ha ido configurando nuestra jurisprudencia.

2. IDEAS PRELIMINARES

Los principios en materia constitucional adquieren mayor preeminencia, porque es el logro de un esfuerzo interpretativo del reconocimiento de unos derechos en los textos constitucionales, que no significa sin duda sólo la necesidad de defensa frente a un poder legislativo y una administración cada vez más desbordante, sino la formulación de fines expresos de ordenamiento jurídico¹. Bajo este concepto entendemos que opera la reserva de ley en materia tributaria.

Nuestra primera hipótesis de la que partimos, es que la reserva de ley tributaria y la legalidad tributaria derivan del genérico principio de legalidad, y la doctrina lo ha considerado principio formal, porque se refiere a la actuación tanto del ejecutivo como del legislativo, el primero dentro del marco de la legalidad (esfera aplicativa) y el segundo en tanto a la producción de las normas de Derecho (esfera normativa). Ahora bien, para dilucidar los postulados referidos, analicemos por separado cada uno de ellos. En este trabajo partimos de que el principio de legalidad en sentido amplio se desdobra en dos tiempos: el primero, se refiere al principio de reserva de ley que está dirigido al legislativo (ámbito normativo); y el segundo, atañe al principio de legalidad tributaria que acota la actuación del ejecutivo como ejecutor de la norma emanada del legislativo (ámbito aplicativo). Es decir, son dos caras de la misma

¹ ACOSTA ESPAÑA, «Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario Español», en *Revista de Derecho Financiero*, Madrid, 1966, pág. 1.256.

moneda: la reserva de ley está encaminada al legislativo como creador de las normas y la legalidad tributaria está direccionada al ejecutivo como ejecutor de las normas. Uno las crea y otro las aplica ².

De tal manera, que el genérico principio de legalidad se concibe en dos momentos acotados por la Constitución: el primero, como la *cláusula de normación* ³ dirigida al legislativo sancionada en el artículo 31 fracción IV; y el segundo, el imperio de la legalidad que se impregna en todos los actos administrativos emanados del ejecutivo, establecido en el párrafo segundo artículo 14 y primer párrafo artículo 16 Constitución. El primero se aplica cuando se confecciona la norma por el legislador y el segundo se asume cuando el ejecutivo debe actuar conforme a lo expresamente señalado por la norma de rango legal.

En el Derecho patrio existen profusos estudios sobre los principios de legalidad tributaria ⁴ y reserva de ley, –los cuales en ocasiones los identifican y embrollan– además de contar con una tradición judicial que les ha dado contenido y hondura ⁵. Sin embargo, considero que en sede teórica la reflexión sobre estos postulados está en punto muerto y no se ha advertido la cuestión toral del problema. En primer término porque estos principios no son estáticos, sino al contrario, tienen movilidad al ser flexibles, esto gracias a interpretación judicial, a la asunción de facultades de hecho o derivadas de la administración tributaria, o incluso por la misma actuación del legislativo. Así se advierte que el análisis de estos principios está estrechamente vinculado con el constitucionalismo moderno o más específicamente con el «neoconstitucionalismo».

Los postulados de legalidad y reserva de ley son instituciones que al eliminar la arbitrariedad de la actuación del gobierno se convierten en garante del contribuyente, y, por lo tanto, se colocan en un primer plano como *normas de aplicación inmediata*, que regulan las relaciones entre los poderes públicos y los contribuyentes. En este trabajo abordaré en líneas muy generales el principio de legalidad tributaria, sin embargo, el tema central de este estudio será el postulado de reserva de ley. Al hilo de esta disertación, surge una primera cuestión a resolver y es la siguiente: ¿Puede considerarse a la reserva de ley ⁶ un derecho fundamental? y la respuesta es afirmativa.

² En el mismo sentido encontramos a TORRUCO SALCEDO, Sitali: «Principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano» en *Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado*, RÍOS GRANADOS Gabriela, editora, en próxima publicación por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pág. 8.

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

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

⁵ No obstante, en fechas recientes, la SCJN ha relativizado el principio de reserva de ley con la teoría de las cláusulas habilitantes, en la que permite que en normas emanadas por el ejecutivo en concreto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su órgano descentralizado el Servicio de Administración Tributaria se establezcan los elementos cuantitativos de la obligación tributaria.

⁶ No existe ninguna duda en nuestra doctrina: tanto la legalidad tributaria como la reserva de ley son «principios constitucionales tributarios». GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David: «El principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo» en *Lex*, tercera época, año III, enero 1997, número 19, pág. 5.

3. RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA: DERECHO FUNDAMENTAL

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que la reserva de ley en materia tributaria es un derecho fundamental, tal como se expone en reiteradas tesis, entre las que cabe destacar las que dieron entrada al juicio de amparo en materia tributaria. Así, en otro lugar, he apuntado que la defensa del contribuyente a través de los principios de justicia tributaria es muy reciente, pues fue a principios del siglo pasado (1925) cuando por vez primera se juzga mediante el Juicio de Amparo la inconstitucionalidad de las contribuciones por no cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad ⁷. A partir de ese momento, y con sus altibajos, se ha entretejido una copiosa jurisprudencia sobre los principios tributarios, que lejos de formar un cuerpo homogéneo sobre la doctrina tributaria, algunos autores ⁸ sostienen no felizmente que el desarrollo de estos principios es somero por parte de la doctrina y la jurisprudencia mexicana.

La reserva de ley tributaria es un principio de abolengo y democrático, pues ha sido confeccionado desde antaño a través de incesantes luchas del individuo frente al poder absoluto y arbitrario del Estado ⁹. Ciertamente, Otto MAYER ¹⁰ a la exclusión de la iniciativa del ejecutivo sobre ciertas materias especialmente indicadas en la norma constitucional, le dio la categorización de «reserva de ley», diferenciándola de la preferencia de la ley. Aunque el citado autor en su obra recoge la doctrina alemana que estudia la reserva de ley, tal es el caso de VON SARWEY y ANSCHOTZ ¹¹. Además, Otto MAYER entiende por preferencia de ley, que la ley no puede ser anulada, modificada o privada por otra vía, y que la ley anula todos los actos contrarios a ella ¹².

La reserva de ley tributaria es un derecho fundamental formal ¹³, es decir, no obstante, no sea sustantivo como el de capacidad contributiva o el de igualdad tributaria, no es de menor valor, sino que en sí mismo encierra un valor intrínseco, una fuerza implícita, pues estatuye cuáles son las materias que están reservadas a la ley por diseño constitucional. La reserva de ley se sanciona en las constituciones porque de otro modo no tendría sentido. De origen esta reserva de ley opera sobre los derechos funda-

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

⁸ GARCÍA BUENO, Marco César, *Manual de Derecho Tributario*, ALVARADO ESQUIVEL Miguel de Jesús, Coordinador, México: Porrúa, 2005, pág. 49. En el mismo sentido ya lo había manifestado FLORES ZAVALA al indicar que la Suprema Corte no había dado un criterio definido por lo que debía entenderse por proporcionalidad y equidad. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 1991, México: Porrúa, 207; YÁNEZ FRANCO, «Perspectivas de la Imposición Directa de los Sistemas Modernos», *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 37, enero, México, 1991, pág. 56.

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

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

¹¹ Véase la nota 12 de su obra.

¹² MAYER, Otto: *Derecho Administrativo Alemán*, *op. cit.*, pág. 95.

¹³ GARCÍA DE ENTERRÍA y Ramón FERNÁNDEZ indican que en España la reserva de ley es un principio material, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho Administrativo I*, quinta edición, Madrid: Civitas, 1989, pág. 256.

mentales¹⁴, además que sus raíces más profundas provienen de la reserva de los impuestos y de la de las penas. La reserva de ley funge de garante de la seguridad jurídica,¹⁵ la propiedad, la libertad de los particulares, la igualdad ante la ley¹⁶, y el juicio de razonabilidad en la ley¹⁷. Esta idea no es novedosa en nuestro Derecho, pues la encontramos en criterios jurisprudenciales en los que indican que la reglamentación de los derechos fundamentales sólo puede hacerse mediante ley formal –salvo casos excepcionales–¹⁸, lo que significa que la ley custodia los derechos fundamentales sustantivos.

En líneas anteriores hemos indicado que este principio es la otra cara de la moneda del referido a la legalidad tributaria. De tal manera, que éste está expresamente dirigido al legislador, pues debe ser respetado por el diseñador de la ley al momento de confeccionar cualquier tributo, expresado en otras palabras, todos los elementos esenciales del tributo deben estar perfectamente bosquejados en una norma de rango legal emanada del legislativo, lo que se conoce en otras palabras –reserva de lo esencial–. Este principio debe regir el actuar del legislador al momento de determinar el hecho imponible, los elementos cualitativos y cuantitativos del mismo. Entendido así a este principio, se le conoce como principio de reserva de ley relativo, pues el absoluto se apodera tanto de los aspectos formales como sustantivos de la obligación tributaria. La reserva de ley es excluyente, imperativa e irrenunciable debido a que por mandato constitucional se sancionan las materias que son objeto de reserva de ley. Tal es el caso de los Impuestos Especiales que existe una reserva a favor al Congreso de la Unión para crearlos.

Ahora bien, como este principio deriva de una cuestión de confianza podemos decir que se ha ido relativizando tanto por el legislativo como por el órgano jurisdiccional, al ir estableciendo los parámetros sobre los cuales debe construirse este principio. En México el principio de reserva de ley tributaria relativa¹⁹ ha sido explorado debido a la facultad reglamentaria del poder ejecutivo y, recien-

¹⁴ MAYER, Otto: *Derecho Administrativo Alemán*, op. cit., pág. 98 y ss; DE OTTO, Ignacio: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona: Ariel, 1998, pág. 116.

¹⁵ En su doble aspecto: certidumbre del Derecho y eliminación de arbitrariedad. GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio: «El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978», en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, AMATUCCI Andrea, coordinador, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1980, pág. 60.

¹⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: «El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978», op. cit. pág. 61.

¹⁷ El juicio de razonabilidad de la clasificación legislativa de acuerdo con PÉREZ PORTILLA se debe entender como «una concepción valorativa de la igualdad que obliga no tanto una paridad absoluta de trato, como a la *justificación* de las desigualdades e incluso de las igualdades de trato que puedan establecerse». Es así, que resulta imperativo para el legislador que motive o justifique la razón suficiente para que establezca un tratamiento diferenciado, lo que se traduce en una exigencia de buenos argumentos. De tal manera, que el legislador tiene libertad para clasificar situaciones o personas, sin embargo, no todas las clasificaciones son razonables, y en tal sentido PÉREZ PORTILLA siguiendo a REY MARTÍNEZ, Fernando indica: «una clasificación razonable es aquella que incluye a todas las personas situadas respecto del propósito de la ley. Este propósito puede ser la eliminación de un daño público o la consecución de algún bien público». En resumen, se debe destacar la importancia de la labor del legislador en motivar suficiente y razonadamente el trato diferenciado entre situaciones iguales. PÉREZ PORTILLA, Karla: *Principio de Igualdad: alcances y perspectivas*, México: UNAM/IIJ/CNPD, 2005, pág. 99.

¹⁸ Esta postura puede encontrarse en la tesis jurisprudencial bajo el siguiente rubro: «Leyes y reglamentos, diferencia entre los». Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, tomo LXXII, pág. 6.715. En esta misma línea de argumentación encontramos que la reglamentación de las garantías individuales en materia federal será a través del Congreso de la Unión, y en materia local mediante las legislaturas estatales. Véase bajo el rubro: «Garantías individuales, leyes reglamentarias de las». *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, tomo XL, abril 1.934, pág. 3.327.

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

temente a la creación de reglas de carácter general. En otros contextos, como el español, este postulado ha estado en debate por la interdicción del Decreto-Ley²⁰ y de los reglamentos autónomos. Para el cometido de este estudio, se debe trazar el confín de dicho postulado.

4. LA RESERVA DE LEY: CUESTIÓN DE CONFIANZA

Es así, que primeramente aseveramos que el principio de reserva de ley es una *cuestión de confianza*²¹, lo que significa que es la confianza depositada de los gobernados al legislativo, para que este último sancione en una ley formal y material todos los elementos esenciales del tributo. La doctrina clásica ha reconocido el papel que ha desempeñado la «ley» como el valor supremo de autolimitación del poder, ya que ésta es el instrumento de autogobierno de la colectividad²². La cuestión de confianza es una suerte de legitimidad democrática²³. Bajo esta definición y siguiendo las palabras de GONZÁLEZ GARCÍA en la cita del brocado romano indica el profesor español: «lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado»²⁴. Esto se traduce en que la ley es la vía por la cual se manifiesta la voluntad del pueblo. El pueblo deposita esta confianza a sus representantes para crear leyes y tributos.

En virtud de esta *cuestión de confianza* por mandato constitucional se sanciona que determinada materia debe ser establecida mediante el procedimiento legislativo, en donde se motive el acto legislativo, es decir, que se discuta en profundidad por los representantes del pueblo la materia que está sujeta a la reserva del procedimiento legislativo²⁵. Dando con ello debido cumplimiento a la racionalidad legislativa²⁶.

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

²¹ En el Derecho comparado encontramos experiencias sobre «la cuestión de confianza» considerándose un recurso político, en cuestiones de control de poder, para una mayor referencia véase: VALADÉS, Diego: *El control del Poder*, México: Porrúa/UNAM, 2006, pág. 253.

²² GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David: «El principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo» en *Lex*, tercera época, año III, enero 1997, número 19, pág. 6; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho Administrativo I*, quinta edición, Madrid: Civitas, 1989, pág. 255.

²³ Algunos autores señalan que el papel de la reserva de ley en la actualidad tiene una función democrática, debido a que el legislativo representa tanto a las mayorías como a las minorías. CARBONELL, Miguel, voz reserva de ley, en *Diccionario de Derecho Constitucional*, CARBONELL, Miguel coordinador, México: Porrúa/UNAM-III, 2002, pág. 531.

²⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: «El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978», *op. cit.* pág. 61.

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

²⁶ Un segmento importante de la racionalidad legislativa es la «exposición de motivos» que va integrada en la iniciativa de una ley. De acuerdo SEMPÉ MINVIELLE con la exposición de motivos se establecen los objetivos buscados en ella; el espíritu que anima la iniciativa; las razones del contenido de las disposiciones; la explicación de la medida propuesta y sus

El Derecho es historia, por lo que no debemos perder nuestra memoria tributaria y recordar que la implantación de tributos confiscatorios, ha sido motivo de revueltas, conflictos sociales y hasta revoluciones. Sin embargo, al parecer la misma SCJN ha ido relativizando esta *cuestión de confianza* entre los gobernados y el legislativo, remitiéndola al ejecutivo mediante la teoría de las «cláusulas habilitantes»²⁷. Esto se traduce en lo que en otro trabajo hemos apuntado como las «transferencias externas e internas del Estado»²⁸. Las primeras se refieren a que el Estado traslada alguna de sus funciones fundamentales a la sociedad civil; las segundas, son aquellas que tienen su origen entre los distintos poderes, de tal manera que un poder transfiere su facultad constitucional a otro poder²⁹. Por otro lado, es menester hacer mención que el tema de la cuestión de confianza no es nuevo, pues en la doctrina francesa se ha destacado que en el Presidente también reposa la *cuestión de confianza*, debido a que es un cargo de elección por sufragio universal, lo cual para esta corriente de pensamiento también puede respaldar al poder normativo alternativo³⁰.

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

La reserva en materia tributaria se ha cimentado como una verdad absoluta bajo las expresiones latina y anglosajona: *nullum tributum sine lege* y *no taxation without representation*. Estas locuciones son principios políticos de autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes³². De tal forma, que este postulado pone de relieve «la ley formal» como

alcances. La exposición de motivos cumple con la tarea de expresar las razones por las cuales se somete a la consideración del poder legislativo. SEMPÉ MINVIELLE, Carlos: *Técnica Legislativa y Desregulación*, segunda edición, México: Porrúa, 1998, pág. 16.

²⁷ El tema de suyo no es novedoso, para observar la problemática que se ha generado en otros contextos y en específico el caso francés remitase a la obra de GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho Administrativo I*, Madrid: Civitas, quinta edición, 1991, pág. 257 y ss. Los citados autores a la delegación legislativa le llaman técnicas artificiosas y crecientes y representan una «especie de acrobacia pseudojurídica». *Op. cit.* pág. 257. En este mismo sentido encontramos las «autorizaciones» del poder legislativo que permiten sancionar cierta materia en una norma de rango inferior a una ley. SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*, novena edición, Madrid: Univesidad Complutense, Facultad de Derecho, sección publicaciones, Madrid, 1991, pág. 21.

²⁸ Véanse nuestros trabajos: *Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario*, Decisiones Relevantantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 10, México: SCJN/UNAM, 2006, pág. 82; y en *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y las reglas generales en materia tributaria*, «Documento de trabajo», número 38, México: III/UNAM, 2003, pág. 3.

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

³⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho Administrativo I*, quinta edición, Madrid: Civitas, 1989, pág. 257.

³¹ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, pág. 41.

³² Siguiendo el criterio de RODRÍGUEZ BEREÍJO. RODRIGUEZ BEREÍJO, Álvaro, *op. cit.* pág. 26.

«voluntad popular» como decisión del pueblo a través de sus representantes³³. Es así, que en el entramado jurídico debe ponerse ante todo y sobre todo «la ley formal» bajo este principio garante.

5. ALCANCE DE LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

El principio de reserva de ley, en nuestra opinión, prescribe las materias que deben ser objeto de una reserva de ley³⁴. En tal sentido, en materia tributaria se ha llegado a plantear ¿cuál es su ámbito material?, ¿qué elementos de la contribución deben ser amparados por la reserva de ley?, ¿cuál es la naturaleza que debe atribuirse a ésta? y ¿qué tipo de ley es la exigida por la reserva³⁵?

Doctrinalmente se conocen diversos tipos de reserva: la absoluta y la relativa. Sobre las diversas reservas, encontramos distintos argumentos, pues recordemos que el Derecho es dúctil y argumentable. La primera apunta a que la materia sujeta a reserva, debe estar reservada absolutamente a una ley material y formal, excluyendo en su totalidad la posibilidad que se regule alguna parcela de esta materia en una norma que no sea emanada por el legislativo³⁶. En cuanto a la segunda, por lo contrario, permite la injerencia de otras normas que no tengan rango de ley³⁷, con la condicionante que la ley sea el legítimo cauce para establecer las directrices de cómo deberá regir esta parcela la norma que no tenga rango legal³⁸. Y aquí en esta clase de reserva existen matices, pues alguna parte de la doctrina indica que sólo basta con establecer aquellos elementos que individualicen el tributo, y otro sector se proclama que dentro de estos elementos deben considerarse también los cuantitativos y los beneficios fiscales. Y dentro de esta última línea argumentativa en la doctrina mexicana encontramos a GÓNGORA PIMENTEL que se inclina por la «reserva de lo esencial»³⁹. En todo caso, nosotros somos de la opinión que por mandato constitucional, se establezca con toda precisión qué materias son sujetas a reserva de ley y cuáles se pueden dejar al reglamento.

³³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución», *Revista Española de Derecho Constitucional*, enero-abril, 1984, pág. 12

³⁴ En este mismo sentido encontramos a SEMPÉ MINVIELLE, Carlos: *Técnica Legislativa y Desregulación*, segunda edición, México: Porrúa, 1998, pág. 49.

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

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

³⁷ En interpretación de SEMPÉ MINVIELLE de una jurisprudencia de Tribunales Colegiados, los reglamentos no autónomos, es decir, el reglamento de una ley sí puede afectar de forma sustancial los derechos fundamentales. La tesis que comenta es la que se encuentra con el rubro: «Reglamentos municipales. No pueden afectar derechos constitucionales de los gobernados». (Apéndice 1917-1995, tomo III, materia administrativa, tesis de jurisprudencia número 734) citado en su libro *Técnica Legislativa y Desregulación*, segunda edición, México: Porrúa, 1998, pág. 51.

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

³⁹ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David: «El principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo» en *Lex*, tercera época, año III, enero 1997, número 19, pág. 9.

Bajo esta concepción, la reserva de ley relativa se manifiesta en que los elementos estructurales de la obligación tributaria deben estar determinados por ley⁴⁰. Al establecerlos por medio de ley, se analiza el grado de racionalidad en la propia estructura interna de la contribución, y su ensamble y coordinación con el sistema tributario⁴¹. En cada contribución debe existir una coherencia interna, y se debe evitar en la medida de lo posible la doble o triple imposición sobre el mismo objeto-material del tributo, sustituyendo un sistema fiscal progresivo por uno confiscatorio.

Como se puede observar, la reserva tributaria juega un papel muy importante en el sistema tributario, ya que, además de reflejar la voluntad soberana legítimamente constituida, es la válvula que mide la racionalidad del sistema tributario. Sujeto activo, sujeto pasivo, objeto material, hecho imponible, base imponible, tasa o alícuota, como elementos internos de la obligación fiscal, están sujetos a este principio y se encuentran integrados lógicamente entre sí. La única manera de constatar esta ilación es observándola en la ley que impone la obligación tributaria. Este principio también se aplica a las exenciones o beneficios fiscales⁴². Consideramos que este principio tiene mayor justificación porque altera los elementos esenciales de las contribuciones, además de ser una materia de una sensibilidad especial, porque los beneficios pueden ser fiscales o extrafiscales.

6. RESERVA DE LO ESENCIAL

La reserva de lo esencial también conocida como reserva atenuada⁴³, es la que encontramos en nuestro sistema tributario. Ahora bien, esta reserva puede entenderse en dos sentidos:

- a) Que en una ley se sancionen todos los elementos esenciales del tributo, dejando al ejecutivo desarrollar todos los restantes elementos.
- b) La exigencia de la ley para sentar las bases de los elementos fundamentales que permitan individualizar al tributo, de tal manera que se deja al ejecutivo la integración de estos elementos.

La mayoría de la doctrina especializada⁴⁴ se ha inclinado por el inciso a), sin embargo, ha reconocido alguna excepción, situándose en el inciso b), indicando que la calidad subjetiva y el hecho impo-

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

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

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

⁴³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: «El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978», op. cit. pág. 63.

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

nible sólo es indispensable para individualizar el tributo. Algún autor ha indicado que estos tres elementos fijan el contenido del tributo. GONZÁLEZ GARCÍA ha documentado este tópico, haciendo notar que este tema no ha sido resuelto por unanimidad ni por los Tribunales Constitucionales ni por la doctrina ni en España ni en Italia ⁴⁵. El profesor español –en todo caso– hace notar que esta riqueza de posturas deriva de cómo se encuentra sancionado el principio de reserva de ley a nivel constitucional. Pues existe una clara diferencia entre «con arreglo a la ley», «mediante la ley» y «en virtud de ley».

Somos de la opinión que en materia tributaria debe primar el criterio de la «reserva de lo esencial», aunque, como ya lo ha puesto de manifiesto algún autor, la doctrina extranjera no se ha puesto de acuerdo en cuáles son los elementos esenciales del tributo ⁴⁶. Nosotros asumimos que los elementos son tanto los cualitativos como los cuantitativos del hecho imponible ⁴⁷. Ahora bien, la pregunta que acontece ahora es saber ¿cuál es el alcance de la reserva de lo esencial? Sostenemos definitivamente que tanto el carácter subjetivo (los sujetos activo y pasivo) ⁴⁸ el objetivo (elemento objetivo del hecho imponible), el temporal (época de pago) y el carácter cuantificativo (base imponible y tasa o tarifa) deben ser objeto de diseño legal ⁴⁹. Recordemos pues que el principio de reserva de ley es un derecho fundamental que protege la propiedad y la libertad de los individuos.

⁴⁵ En Italia destacan las distintas posturas entre ABBAMONTE, MICHELI, BERLIRI y KRUSE. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: «El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978», *op. cit.* pág. 66 y ss.

⁴⁶ En un primer momento el PJF en este tema, plasmó en una tesis aislada que «los elementos esenciales –al menos del impuesto–, el alcance, la forma y el contenido de la obligación tributaria deben estar consignados de manera expresa en una Ley». Véase en la tesis aislada de rubro «Impuestos, principio de legalidad que en materia de. Consagra La Constitución Federal», *Semanario Judicial de la Federación, Parte 91-96, Primera Parte*, pág. 173. Siguiendo esta postura encontramos otra tesis jurisprudencial que sanciona: la SCJN «el artículo 31 Constitución, en su fracción IV [...] no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto [...] estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que residan». Véase su tesis jurisprudencial de rubro «Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley», en *Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, Tesis 80*, 146.

⁴⁷ Esta postura la teníamos plasmada en nuestros criterios jurisprudenciales durante la séptima época, así se advierte del siguiente rubro: tesis de rubro «Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley», *Apéndice de 1995, Séptima Época, Tesis*, 162.

⁴⁸ Sobre este elemento esencial no parece que exista controversia en nuestro órgano jurisdiccional, pues ha dejado sentado que los sujetos tanto activos como pasivos deben estar bajo la reserva de ley. Véase la tesis de rubro «Agua potable y alcantarillado del Estado de Quintana Roo. El artículo 9 del Decreto 31, publicado el veintinueve de enero de mil novecientos ochenta y ocho, que faculta a la comisión correspondiente para celebrar convenios en los que se dé un trato especial a unos contribuyentes y para crear discrecionalmente nuevas categorías, es violatorio del principio de legalidad Tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Tesis: 2a. LXXXII/2000, Novena Época*, agosto de 2000, pág. 359.

⁴⁹ Este criterio también se ha recogido en nuestra jurisprudencia de la Suprema Corte en la que sostiene: «[e]l artículo 6 del Decreto 308 de la Legislatura del Estado de Nuevo León, que aprueba el proyecto de ejecución de las obras "Integración Urbana San Agustín –Valle Oriente– Monterrey Sur", al establecer que el impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica ha de determinarse considerando, entre otros elementos, los coeficientes de utilización del suelo, viola el principio de legalidad tributaria porque en el citado decreto y en las leyes a las que remite, o en aquellas que tienen relación con la materia, no se establecen las reglas, procedimientos o criterios conforme a los cuales deben calcularse los citados coeficientes, de lo que se sigue que se vulnera el citado principio en tanto se deja a la libre voluntad de las autoridades administrativas la determinación de uno de los elementos que son necesarios para calcular el importe del tributo». Véase

El problema que se ha planteado en México con relación a la reserva de ley es el relativo a los elementos cuantificadores del hecho imponible, es decir, los elementos que cuantifican la deuda tributaria: la base imponible y la tasa o tarifa. Sobre este punto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ⁵⁰ se ha manifestado a favor de que los elementos esenciales de las contribuciones se establezcan en ley. Este problema también se ha observado respecto a las aportaciones de seguridad social ⁵¹, a pesar que la doctrina y la legislación extranjeras se consideran exacciones

su tesis de rubro «Valor y mejoría específica de la propiedad, impuesto sobre el aumento de. El artículo 6 del Decreto 308 de la legislatura de Nuevo León viola el principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Tesis: P./J. 20/97, Novena Época*, marzo de 1997, pág. 64. Bajo esta misma línea de argumentación encontramos las siguientes tesis: «La SCJN ha indicado concretamente con el artículo 83 BIS-H, viola ese principio, al dejar al arbitrio del Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México la determinación de uno de los elementos de la cuota de ese tributo. Por tanto, aun cuando la ley de manera abstracta señala algunos de los elementos que integran la cuota del impuesto controvertido, resulta inadmisibles que la propia ley faculte a una autoridad fiscal para la fijación de uno de los elementos de la cuota del gravamen. Por consiguiente, el artículo mencionado en cuanto faculte al expresado Instituto a determinar los sectores catastrales, es inconstitucional». Véase su tesis jurisprudencial de rubro «Radicación, Impuesto sobre. El artículo 83 bis-h de la ley de hacienda municipal del Estado de México, vigente en 1993, viola el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31» fracción iv, de la Constitución Federal», en *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 76, Tesis: P./J. 8/94, Octava Época*, abril de 1994, pág. 14; otra tesis en este mismo sentido se puede observar que: «sin embargo, respecto de la base gravable —que se constituye con el "valor catastral" en términos de lo dispuesto en los artículos 51 y 55 de la mencionada Ley de Hacienda—, no existe seguridad y certidumbre para el causante, pues el hecho de que el artículo 5 de la Ley de Ingresos permita actualizar las tablas de valores catastrales que toca elaborar a la Junta Central de Catastro, a la Junta Regional de Catastro y al director general de Catastro, provoca que las autoridades administrativas, con posterioridad al establecimiento del impuesto, intervengan en la determinación de la base en tanto que pueden modificar los valores catastrales de los inmuebles [...] es evidente que uno de los elementos esenciales del impuesto no queda determinado en la ley [...] en cualquier momento, la base de tributación puede ser modificada al arbitrio de las autoridades administrativas, situación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación [...] ha considerado inconstitucional al establecer "Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley"». Véase su tesis de rubro «Impuesto predial. Son inconstitucionales las leyes que facultan a las autoridades administrativas a actualizar, por medio de tablas de valores catastrales, la base gravable del tributo (Legislación del Estado de Sinaloa)», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Tesis: P. LXXXVIII/97, Novena Época*, mayo de 1997, pág. 165.

⁵⁰ La Segunda Sala de la Suprema Corte ha indicado que «[c]onforme a lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV, Constitución, 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». Véase su tesis de rubro «Contribuciones municipales. Los ayuntamientos carecen de facultades para establecer cualquiera de sus elementos esenciales (acta de sesión de cabildo de 25 de enero de 1997 del Ayuntamiento de Valle de Bravo)», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Tesis: 2a. CXLI/99, Novena Época*, diciembre de 1999, pág. 404. Las cursivas son nuestras.

⁵¹ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha indicado en una tesis aislada que «[e]n efecto, se transgrede el principio de reserva de la ley, porque teniendo las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social la naturaleza de contribuciones, concretamente de aportaciones de seguridad social, deben cumplir con el principio de legalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, conforme al cual sus elementos esenciales, dentro de los que se encuentra la base de la contribución, deben estar consignados en la ley, encontrándose, por tanto, prohibido al reglamento determinar tales elementos, como lo hace su artículo 6, al establecer la base conforme a la cual se cotizará en el ramo del seguro de enfermedades y maternidad, tratándose de trabajadores que laboren jornadas reducidas y que perciban un salario integrado inferior al mínimo regional». Véase la tesis aislada de rubro «Seguro Social. El artículo 6.º del reglamento para el pago de cuotas vigente hasta el 30 de junio de 1997, viola el artículo 89, fracción I, constitucional», en *Semanario Judicial de la Federación*

parafiscales⁵², en México por mandato legal son tributos, por tanto, deben respetar los principios sancionados en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal.

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

Sin embargo, al lado de las tesis citadas, se observa que existe una fuerte tendencia por parte del legislador de dejar al arbitrio del ejecutivo el establecimiento de algunos elementos esenciales del tributo⁵³. En vista de lo anterior, se observa un giro de timón de noventa grados por parte de nuestra

y su *Gaceta*, Tomo X, Tesis: 2a. CXVII/99, Novena Época, septiembre de 1999, pág. 268. ; El Segundo Tribunal Colegiado del Segundo Distrito ha señalado que «[e]l artículo 18 del Reglamento del Seguro Social, obligatorio para los trabajadores de la construcción por obra o tiempo determinado, faculta a la autoridad exactora para que determine uno de los elementos que tiene que considerar para señalar la base gravable del crédito de las cuotas obrero-patronales, aplicando entre otras cosas, los datos que según su experiencia estime como probables; sin embargo, al no encontrarse esto consignado en la ley, sino en una disposición reglamentaria, es violatorio de la garantía de legalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República». Véase la tesis de rubro «Seguro Social obligatorio para los trabajadores de la construcción por obra o tiempo determinado, reglamento del. su artículo 18 es violatorio del principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo XII, Octava Época, noviembre de 1993, pág. 437.

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

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

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

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

Sin embargo, la distribución de funciones ha sido invadida por el ejecutivo, gracias a que el legislativo frecuentemente vulnera el principio de reserva de ley y delega sus facultades al ejecutivo. A modo de ejemplo, tenemos las resoluciones misceláneas que, al amparo de ser reglas de carácter general, establecen derechos y obligaciones a los contribuyentes.

Suprema Corte de Justicia de la Nación en concreto la Segunda Sala, al indicar como se observa textualmente: «la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias»⁵⁴. En tal sentido, se observa una interpretación restrictiva de la reserva de ley por parte de la Segunda Sala.

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

De tal manera, que podemos dividir el estado de la cuestión en dos etapas: la primera, como maximalista o absolutista de la reserva de ley de los elementos esenciales del tributo; y la segunda, minimalista que permite que los elementos cuantitativos de la obligación tributaria sean sancionados bajo el poder reglamentario general. No obstante en este último punto, se debe aclarar que no se ha dejado del todo al desamparo de la ley los elementos cuantitativos, pues, por un lado, la Suprema Corte ha indicado que es violatorio del artículo 31, fracción IV, la determinación de alguno de los elementos cuantitativos por parte de la administración pública, tal como se puede observar de la siguiente tesis jurisprudencial: «los aludidos preceptos legales no consignan la cuota o tarifa que deban cubrir los particulares obligados al pago de los servicios de agua potable y alcantarillado, sino que dejan por completo al consejo de administración de la comisión correspondiente, la aprobación de los montos relativos, violando con ello la garantía de legalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que dejan al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de uno de los elementos del tributo, como lo es la tarifa o cuota del servicio público prestado por el Municipio»⁵⁵. Sobre este mismo punto nuestro Tribunal Constitucional ha sido contundente, como se pudo observar en el caso del Impuesto sobre Hospedaje del Estado de Guerrero⁵⁶ que declaró inconstitucional el artículo 16 de la Ley de Ingresos de dicho Estado.

MARGAÍN MANAUTOU opina en el mismo sentido e ilustra esta situación al transcribir preceptos de nuestras leyes fiscales. MANAUTOU, Emilio: *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México: Porrúa, 2000, pág. 127.

⁵⁴ Véase su tesis de rubro «Legalidad tributaria. La circunstancia de que el cálculo de algún elemento de las contribuciones corresponda realizarlo a una autoridad administrativa no conlleva, necesariamente, una transgresión a esa garantía constitucional», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Tesis: 2a./J. 111/2000, Novena Época*, diciembre de 2000, pág. 392.

⁵⁵ «Agua potable y alcantarillado. Los artículos 19, 47, 48 y 49 de la Ley de la Comisión Respectiva, del municipio de Acaapulco, violan el principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Tesis: P. XLII/97, Novena Época*, marzo de 1997, pág. 87.

⁵⁶ «... el precepto impugnado dispone como parámetro para determinar la tasa que debe pagarse por concepto del impuesto de hospedaje, la categoría de calidad de los hoteles, señalando diferentes porcentajes en razón de la clasificación de

8. RESERVA DE LEY EN LAS MINORACIONES O EXENCIONES

Nosotros somos de la idea de que la reserva de ley debe imperar tanto en la exención⁵⁷ como en la minoración, puesto que alteran los elementos esenciales del tributo. No se puede dejar al arbitrio del ejecutivo la concesión de estos tipos de beneficios, porque puede suceder que se inscriban en la definición de privilegios, lo que sí está prohibido en nuestra Constitución Federal. Este argumento se robustece de acuerdo con la más cualificada doctrina extranjera, entre la que cabe destacar lo expresado por GRIZIOTTI al indicar que: «Hay una profunda diferencia entre exención y privilegio. La exención se motiva y justifica o en reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir... Los privilegios, en cambio, se fundamentan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva»⁵⁸. Sobre este tópico la Suprema Corte ha indicado en sus criterios que la exención de impuestos debe establecerse en ley y no en una norma de rango inferior en virtud de la facultad reglamentaria del Presidente⁵⁹, o bien establecer beneficios a ciertos grupos de contribuyentes mediante órganos descentralizados o desconcentrados, órganos autónomos, empresas paraestatales, secretarías de Estado o cualquier otro ente público dentro del ejecutivo⁶⁰.

éstos, sin que tales elementos o categorías estén determinados en una ley en sentido formal ni material, sino que dependen de lo que una asociación civil, denominada Instituto Mexicano de Normalización y Certificación, proponga a la Secretaría de Turismo». Véase su tesis jurisprudencial de rubro «Hospedaje. El artículo 16 de la Ley de Ingresos del Estado de Guerrero, al que remite el diverso artículo 51-d de la Ley de Hacienda del propio estado, que establece la tasa a pagar por el impuesto relativo, viola el principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Tesis: P./J. 47/2000, Novena Época*, abril de 2000, pág. 33.

⁵⁷ Por criterios jurisprudenciales se ha reconocido la constitucionalidad de las exenciones. Así podemos observar: «interpretando en forma sistemática el artículo 28 Constitución y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos». Véase su tesis jurisprudencial de rubro «Impuestos, exención de. Es constitucional cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas», en *Apéndice de 1995, Parte: Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 163, Séptima Época*, pág. 165.

⁵⁸ GRIZIOTTI, B.: *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid; Reus, 1935, pág. 135.

⁵⁹ Véase su tesis jurisprudencial de rubro «Exención de impuestos. Sólo compete establecerla al poder legislativo en una ley, no al ejecutivo en uso de la facultad reglamentaria», en *Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Tesis: P./J. 25/91, Octava Época*, junio de 1991, pág. 54.

⁶⁰ La Segunda Sala de la Suprema Corte ha declarado inconstitucional el Decreto 31 –Ley local– que crea una serie de contribuciones relacionadas con el servicio de agua potable y alcantarillado y a su vez faculta a la Comisión de Agua Potable y Alcantarillado del Estado de Quintana Roo para que mediante la celebración de *convenios de un trato especial a ciertos particulares, que por sus características singulares lo requieran*, pero el legislador local no establece los requisitos y condiciones necesarios para definir las características singulares que requieran el mencionado tratamiento especial, «circunstancia que evidencia la indeterminación de los elementos configuradores de la contribución, y como éstos pueden llegar a ser determinados por la comisión de referencia a través de un acto administrativo y no por la ley reguladora de ese acto, ello hace que el artículo mencionado resulte violatorio del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna». Véase su tesis aislada de rubro «Agua potable y alcantarillado del Estado de Quintana Roo. El artículo 9 del Decreto 31, publicado el veintinueve de enero de mil novecientos ochenta y ocho, que faculta a la comisión correspondiente para celebrar convenios en los que se dé un trato especial a unos contribuyentes y para crear discrecionalmente nuevas categorías, es violatorio del principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Tesis: 2a. LXXXII/2000, Novena Época*, agosto de 2000, pág. 359.

9. LEGALIDAD TRIBUTARIA

Usualmente, encontramos la referencia que la formulación de la legalidad tributaria está basada en el artículo 31, fracción IV⁶¹, Constitución. Ante todo, se debe puntualizar que la doctrina mexicana⁶², con evidente propensión, analiza el principio de legalidad tributaria bajo el principio de identidad con el de reserva de ley tributaria⁶³. Lo mismo acontece en sede teórica comparada, en virtud de que alguna parte de la doctrina extranjera⁶⁴ no hace una distinción entre el principio de legalidad y el de reserva de la ley. Sin embargo, existe otra postura en la que la distinción entre legalidad⁶⁵ y reserva de ley es fundamental. Nosotros nos sumamos a esta última postura; a partir de este argumento se desarrolla este trabajo en el que se estudia en primer término el principio de reserva de ley tributaria y posteriormente el de legalidad tributaria.

Como es de sobra sabido, el principio de legalidad es el principio esencial que define al Estado de Derecho⁶⁶. En un primer enfoque, se debe indicar que se trata de la primacía de la ley. La legalidad frente a la actuación administrativa tiene dos vertientes: una positiva y otra negativa, la primera se refiere a que los actos de autoridad deben estar fundados en una ley, y la segunda se manifiesta como limitante a los actos de autoridad. Lo que se traduce en un fundamento positivo y en un límite negativo⁶⁷.

10. RESERVA DE LO ESENCIAL MÁXIMO *VERSUS* RESERVA DE LO ESENCIAL MÍNIMO: SU PONDERACIÓN

Una vez establecido el marco teórico sobre el que se ha cimentado el tema de la reserva de ley, consideramos necesario hacer un control de proporcionalidad entre estos dos subprincipios como manifestación del derecho fundamental de la reserva de ley, y que tiene su genuino origen en la «cuestión de confianza». Sostenemos que existe un conflicto entre estos dos subprincipios, así para

⁶¹ «Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:
IV. Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes».

⁶² CORTÉS CAMPOS, Josefina, COSSÍO DÍAZ José Ramón, MEJÍA GARZA, Raúl, ROLDÁN XOPA, José, pág. 22.

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

⁶⁴ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Madrid: Civitas, 2000, pág. 41.

⁶⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución», *Revista Española de Derecho Constitucional*, enero-abril, 1984, pág. 11. En México tenemos a distinguidos autores: GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David: «El principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo» en *Lex*, tercera época, año III, enero 1997, número 19, pág. 6.

⁶⁶ En este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA entiende que el Estado de Derecho es «el imperio de la ley», «la convivencia dentro de las leyes», pero no cualquier ley sino aquella que se encuentre confeccionada dentro de la Constitución, por la voluntad popular y con garantía plena de los derechos fundamentales. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución», *Revista Española de Derecho Constitucional*, enero-abril, 1984, pág. 12.

⁶⁷ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David: «El principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo», *op. cit.* pág. 6.

una buena argumentación se debe ahondar en el control de proporcionalidad del principio de reserva de ley absoluta y relativa.

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

Una vez establecida la cimentación de este tema, en este epígrafe se analizará la naturaleza jurídica de las resoluciones misceláneas y de las reglas de carácter general. Es necesario recordar, como se advirtió al comienzo de este artículo, que se deben distinguir las reglas generales de las resoluciones misceláneas, ya que las segundas contienen disposiciones generales. Como un recurso didáctico hemos hecho la distinción entre resoluciones misceláneas y las reglas administrativas de carácter general. Así, en primer lugar, debemos delimitar el significado de reglas administrativas de carácter general por una parte, y por otra el de las resoluciones misceláneas. En el diccionario del uso del Español de María MOLINER⁶⁸ se indica que la palabra regla proviene del latín *régula* derivado de *régere*. En su primera acepción significa utensilio consistente en un listón de madera u otro material, rígido o flexible, que se emplea para trazar líneas rectas. Seguidamente señala que es un utensilio para rayar el papel. Así encontramos que es sinónimo de norma: expresión de cómo hay que hacer, se debe hacer o conviene hacer cierta cosa, o de cómo se debe obrar en general: reglas de un juego. Por otra parte, resolución (*fem*) significa acción de resolver (se). Solución de un problema. Cosa que se decide. Particularmente es una decisión, disposición o sentencia: cosa resuelta por una autoridad: resolución judicial. Calidad de resuelto: decisión y valor para acometer empresas. Tomar una resolución. Resolver lo que se va hacer o las medidas que se van a tomar en cierto caso o situación trascendental⁶⁹. Las dos acepciones gramaticales arriba expuestas, nos refieren dos significados distintos, establecido lo cual, gramaticalmente las reglas y resoluciones no son sinónimos, no obstante en México en el lenguaje jurídico tributario es de uso común emplear indistintamente estas dos normas gubernamentales. Con el propósito de depurar estas normas en este trabajo se distinguirán las reglas de las resoluciones misceláneas.

12. SEDE DOCTRINAL

Se observa no felizmente, que en México el desarrollo doctrinal sobre las resoluciones misceláneas es muy somero, debido a que en los manuales de Derecho tributario no se trata este tema con profusión, ni siquiera se hace referencia en el epígrafe sobre las fuentes formales del Derecho tributario mexicano. La mayoría de los autores, entre ellos MARGAÍN MANAUTOU⁷⁰, SÁNCHEZ LEÓN⁷¹, ARROJA VIZCAÍNO,⁷²

⁶⁸ Diccionario de Uso del Español, María MOLINER, H-Z, Madrid: Gredos, 1997, 20.^a reimpression, pág. 975.

⁶⁹ Diccionario de Uso del Español, María MOLINER, H-Z, Madrid: Gredos, 1997, 20.^a reimpression, pág. 1.016.

⁷⁰ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio: *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México: Porrúa, 2000, pág. 27.

⁷¹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio: *Derecho Fiscal Mexicano*, México: Cárdenas Editores, 2000, pág. 411 y ss.

⁷² ARROJA VIZCAÍNO, Adolfo: *Derecho Fiscal*, México: Themis, 2000, pág. 30 y ss.

DE LA GARZA⁷³, y HALLIVIS PELAYO⁷⁴, consideran como fuentes formales la ley, el decreto-ley, el decreto delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, los tratados o convenios internacionales, los principios generales de Derecho y la doctrina. En el caso de la costumbre, sí se menciona pero por mera didáctica. Por su parte, RAMÍREZ MORENO señala que las resoluciones misceláneas son reglas de interpretación o aplicación de las leyes⁷⁵. Algunos autores han señalado que las resoluciones misceláneas son resoluciones-reglamentos⁷⁶.

En sede teórica, el acercamiento al estudio de la proliferación de normas de origen ejecutivo⁷⁷ se hizo respecto a los reglamentos y circulares, ya que éstos se usaron durante mucho tiempo para corregir o colmar errores, omisiones o lagunas de la ley⁷⁸. Actualmente, las resoluciones fiscales y las reglas generales han venido a sustituir la función de los reglamentos. La finalidad fundamental de los reglamentos es facilitar la aplicación de la ley. De tal manera, se debe distinguir entre los reglamentos que aclaran disposiciones legales y los reglamentos que regulan la materia que la propia ley le autoriza (reglamento delegado). Respecto de estos últimos, se puede cuestionar su constitucionalidad, pues en muchas ocasiones regulan materias que son objeto de reserva de ley por mandato constitucional.

Se debe destacar que las normas administrativas han proliferado debido a su versatilidad y adaptabilidad, pues a diferencia de las normas legislativas, no requieren de dos periodos legislativos para poder producirse.

13. FUNDAMENTO LEGAL

Es preciso aclarar que se debe diferenciar el fundamento legal de las resoluciones misceláneas y el de las reglas administrativas generales. El de las reglas administrativas generales en materia fiscal, es el artículo 39⁷⁹ del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece la facultad del

⁷³ DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho Financiero Mexicano*, México: Porrúa, 2002, pág. 39 y ss.

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

⁷⁵ RAMÍREZ MORENO, RAMDF, pág. 34.

⁷⁶ CORTÉS CAMPOS, Josefina, COSSÍO DÍAZ, José Ramón, MEJÍA GARZA, Raúl, ROLDÁN XOPA, José, pág. 15.

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

⁷⁸ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio: *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México: Porrúa, 2000, pág. 125.

⁷⁹ Artículo 39 del CFF: «El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

"II. Dictar las medidas 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 gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes".

ejecutivo federal para dictar resoluciones de carácter general respecto a tres supuestos ⁸⁰. *Primero*: condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, con motivo de una situación grave por causas económicas del país o por catástrofes debido a fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias; *segundo*: dictar las medidas relacionadas con la administración, control, o forma de pago y procedimientos señalados con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y *tercero*: conceder subsidios o estímulos fiscales. En nuestra opinión, se justifican las facultades de emergencia y de administración. Las primeras nacen de la idea de un estado de emergencia, garantizado en el artículo 29 de la Constitución. Las segundas, se refieren a las facultades inherentes del control y gestión del tributo que le corresponden al poder ejecutivo. Las últimas, la concesión de los estímulos fiscales, a mi parecer, estas facultades exceden el principio de legalidad, porque el uso de esta facultad es discrecional y puede originar una situación de ventaja entre un contribuyente de igual capacidad contributiva a otro, otorgándosele un incentivo fiscal, bajo el amparo de fines extrafiscales. Además de que dicha facultad no está establecida expresamente en la Constitución Federal, como facultad del ejecutivo, en este caso lo que se establece en el artículo 89, fracción XV, es la concesión de privilegios exclusivos por tiempo limitado con arreglo a la ley respectiva, a los descubridores, inventores o perfeccionadores de algún ramo de la industria.

Por otro lado, consideramos que el basamento constitucional de este artículo, es la fracción I del artículo 89 de la Constitución mexicana, en el que se establece la facultad reglamentaria del Presidente de la República. Es preciso apuntar que esta coordenada ha sido un importante elemento de debilitamiento del principio de legalidad, pues con base en esta facultad han proliferado normas administrativas tales como los reglamentos, decretos, acuerdos, planes, programas, normas generales, disposiciones generales, reglas generales, directivas, circulares, normas oficiales mexicanas, resoluciones, resoluciones misceláneas, lineamientos, avisos, extractos, criterios e interpretaciones ⁸¹.

Destaca, igualmente, que la generación de reglas generales no es privativa de la materia fiscal, al contrario, se manifiesta en las materias financiera y administrativa. Así, tenemos otros ordenamientos legales que son el cimiento de dichas reglas ⁸². En relación con las resoluciones misceláneas

"III. Conceder subsidios o estímulos fiscales".

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

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar multas de acuerdo con las circunstancias del caso.

⁸⁰ FERNÁNDEZ SAGARDI sintetiza estas tres funciones del ejecutivo en: *emergencia, administración e incentivadoras fiscales*. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto: *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México: SICCO, 2000, pág. 132.

⁸¹ Se ha tomado como base la clasificación realizada en la investigación sobre el *Orden jurídico administrativo federal y mejora regulatoria* realizada por CORTÉS CAMPOS, COSSÍO DÍAZ, MEJÍA GARZA, ROLDÁN XOPA. COSSÍO DÍAZ, José Ramón, MEJÍA GARZA, Raúl, ROLDÁN XOPA, José, *op. cit.*, pág. 4.

⁸² CORTÉS CAMPOS, COSSÍO DÍAZ, MEJÍA GARZA, ROLDÁN XOPA coinciden en señalar que en materia financiera, la Ley de Instituciones de Crédito, Ley del Mercado de Valores, Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, Ley de Sociedades de Inversión, Ley de la Comisión Nacional Bancaria, Ley de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, Ley del INFONAVIT, en otras, son el fundamento legal de las reglas generales respecto a

su fundamento es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

14. NATURALEZA JURÍDICA

Es preocupante que la doctrina mexicana no se haya afanado por analizar este tema, el cual está caracterizando al sistema tributario mexicano bajo el *principio de reglamentariedad administrativa*, vulnerando a todas luces los postulados estudiados en el epígrafe anterior. Conviene señalar que algunos autores desde la perspectiva constitucional comienzan a discurrir sobre éste, en virtud del estudio de la facultad reglamentaria del ejecutivo. Dicho lo cual, CORTÉS CAMPOS, COSSÍO DÍAZ, MEJÍA GARZA, ROLDÁN XOPA⁸³ han manifestado que las resoluciones misceláneas son resoluciones reglamentos.

Nosotros consideramos que las resoluciones misceláneas, al igual que las circulares, tienen en común reglas de carácter general que vinculan a los administrados. A nuestro juicio, con el ánimo de esclarecer un poco la naturaleza jurídica de las reglas administrativas generales o las resoluciones misceláneas, las consideramos actos materialmente legislativos, debido a que normalmente son normas generales, impersonales y abstractas cuyo objetivo está particularmente establecido en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, no se puede sostener que estas resoluciones son reglamentos, en virtud de que la facultad reglamentaria es exclusiva del Presidente de la República y, de acuerdo con ARROJA VIZCAÍNO⁸⁴, la ejerce con el único propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales que se incluyen en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo su ejecución sujetando la esfera administrativa a su exacta observancia. La facultad reglamentaria es limitada, porque rompe con el principio de división de poderes.

Al hilo de esta argumentación, tampoco se puede decir que las resoluciones misceláneas son circulares administrativas. En un primer acercamiento, el fundamento legal de estas últimas es el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación. En segundo lugar, su finalidad es instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad jerárquicamente superior para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos. Al respecto, ARROJA VIZCAÍNO⁸⁵ apunta que las circulares en la mayoría de los casos contienen reglas de carácter general, de las cuales derivan derechos y obligaciones para los contribuyentes.

La ratio de las resoluciones de carácter general debe ser facilitar al contribuyente la administración de sus contribuciones y, a su vez, mejorar la gestión y recaudación de los tributos. Es un ins-

intermediarios financieros. CORTÉS CAMPOS, Josefina, COSSÍO DÍAZ, José Ramón, MEJÍA GARZA, Raúl, ROLDÁN XOPA, José, *op. cit.*, pág. 16.

⁸³ CORTÉS CAMPOS, Josefina, COSSÍO DÍAZ, José Ramón, MEJÍA GARZA Raúl, ROLDÁN XOPA, José, pág. 15.

⁸⁴ ARROJA VIZCAÍNO, *op. cit.* pág. 30 y ss.

⁸⁵ ARROJA VIZCAÍNO, *op. cit.* pág. 52 y ss.

trumento necesario para la hacienda pública actual; sin embargo, el uso excesivo ha provocado un estado de inseguridad jurídica para el contribuyente.

Las reglas administrativas de carácter general en cuanto que emanan de la administración tributaria, son normas de origen gubernamental o ejecutivo, al igual que el decreto, la circular, y los reglamentos. El común denominador es el poder ejecutivo como creador de las mismas. Por último, otro punto del cual nos surge duda, es la facultad del Secretario de Hacienda para emitir resoluciones misceláneas, ya que como hemos mencionado se trata de una atribución exclusiva del ejecutivo, y de acuerdo con la Constitución mexicana, es la persona del Presidente de la República quién detenta ese poder, y no sus encargados del despacho ⁸⁶. Al respecto, los tribunales han establecido recientemente que son constitucionales las reglas técnico operativas que el poder legislativo faculta a emitir a los secretarios de estado y cuyo propósito sea facilitar la aplicación específica dentro del campo de atribuciones de una secretaría ⁸⁷.

14.1. Lo que ha dicho en criterios jurisprudenciales.

La SJCN reconoció en la tesis CXLVIII/97 del Pleno de la novena época, visible en la página 78, tomo VI, noviembre de 1997, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, la diferencia entre la reserva absoluta de la reserva relativa. Según mi consideración es la primera vez que el Alto Tribunal comienza a inmiscuirse de forma frontal para delimitar el alcance de este principio, pues delimita el alcance de la reserva de ley, al indicar: (...) «Este Alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de *carácter relativa*, toda vez que, por una parte, dicha *materia no deber ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia*, puesto que de ese modo la presencia del acto 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*» ⁸⁸. Lo que interesa destacar de esta tesis es que la jurisprudencia mexicana coincide con la doctrina nacional y extranjera en que debe preservarse la reserva de ley relativa en materia tributaria. Sin embargo, considero que el punto relevante de esta tesis es la realización muy somera de control de proporcionalidad en casos excepcionales, pues el Tribunal Pleno indica que debe existir una *justificación*, es decir, que los legisladores motiven su acto legislativo, indicando expresamente porque hacen esa remisión (*juicio de razonabilidad*), además, introduce otro elemento del control: *la necesidad*, pues indica que la remisión a una norma de rango inferior, es *necesaria e indispensable* con la finalidad de la recaudación, y además, por motivos técnicos. De tal manera que no se puede sustituir por otro medio.

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

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

⁸⁸ Las cursivas son nuestras.

En este punto la Suprema Corte ha admitido la reserva de ley relativa, empleando el control de proporcionalidad o juicio de ponderación, tal como se expone textualmente: «En otras palabras, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que, si bien, está reservado a la ley establecer la base gravable del impuesto de que se trate, no menos cierto lo es que, a su vez, la letra de la norma primaria puede depositar la determinación de ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica violación al principio de legalidad, en virtud, de que dada la complejidad, especialización y técnicas que se requieren para la idoneidad y objetividad de aquélla pueden encontrarse regulados en disposiciones reglamentarias, e incluso, de ínfima orden jerárquica, puesto que no debe perderse de vista que, la determinación de la base gravable tiende a recoger la máxima fidelidad de la capacidad económica del contribuyente dentro del sistema tributario mexicano»⁸⁹. Aunque el empleo del control de proporcionalidad lo hace de forma parcial, porque no analiza en profundidad sus tres subprincipios componentes: ponderación, idoneidad y necesidad.

Siguiendo con el análisis jurisprudencial, transcribo el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 2.ª/J 111/2000, visible en la página 392, Tomo XKK, diciembre de 2000, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, cuyo rubro es: «Legalidad tributaria. La circunstancia de que el cálculo de algún elemento de las contribuciones corresponda realizarlo a una autoridad administrativa no conlleva necesariamente, a una transgresión a esa garantía constitucional». De esta tesis, resalto parte del texto: «(...) la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, *no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia*, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que *en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir*»⁹⁰, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias». De las líneas anteriores se desprende que la ley formal es el cauce por donde deberá correr el caudal, es decir, el reglamento o las reglas administrativas de carácter general. De tal manera, que la ley es el parámetro y el límite de la facultad reglamentaria. De esta suerte, la ley formal se convierte en el manual de instrucciones por donde deberá transitar la actividad reglamentaria. Ejemplo de ello, es el Índice Nacional de Precios al Consumidor, pues en este supuesto el legislador debe prever el procedimiento a seguir por el BANCO DE MÉXICO en su carácter de órgano técnico para obtener este valor. Así lo ha reconocido la Segunda Sala⁹¹. En esta tesis aislada, el pronunciamiento de la Segunda Sala distingue dos tipos de remisiones que hace el legislador al órgano técnico dependiente del ejecutivo. El primero, se refiere cuando la autoridad administrativa únicamente levanta el valor de mercado de un determinado bien, lo que en este caso la autoridad en el reglamento o en la regla administrativa de carácter general se concreta a constatar la realidad económica de un momento determinado, ejemplo de ello será el precio del barril de la mezcla mexicana en materia de hidrocarburos. En esta hipótesis el criterio de la Segunda Sala ha sido: «(...) debe concluirse que si la ley únicamente dispone que ese valor o precio

⁸⁹ Pág. 42.

⁹⁰ El resaltado es nuestro.

⁹¹ En su tesis 2.ª CLXX/2002, localizable en la página 281, Tomo XVI, diciembre 2002, del *Semanario Judicial de la Federación*, cuyo rubro es: «Legalidad tributaria. Su alcance cuando el legislador faculta a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o en la cuantía de una obligación tributaria».

deber tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que seguirá para conocerlo, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad el monto correspondiente, (...) lo que no implica comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela el mercado, (...)). El segundo supuesto que reconoce la Segunda Sala, es el precisado en líneas arriba, cuando la autoridad administrativa deba obtener un valor, haciendo comparaciones o quizá hasta precisiones matemáticas, el legislador deberá prever en todo caso el procedimiento o el instrumento que deberá seguir el órgano técnico para obtener dicho valor.

Bibliografía

- ACOSTA ESPAÑA [1966]: «Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario Español», en *Revista de Derecho Financiero*, Madrid.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar [1996]: «Doctrina del Tribunal constitucional español sobre principios formales del ordenamiento tributario», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, enero-abril.
- [1999]: «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *REDF*, núm. 101, ene-mar.
- ARROJA VIZCAÍNO, Adolfo [2000]: *Derecho Fiscal*, México: Themis.
- CARBONELL, Miguel [2002]: Reserva de ley, en *Diccionario de Derecho Constitucional*, Carbonell Miguel coordinador, México: Porrúa/UNAM-IIIJ.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo [2000]: *Derecho Fiscal Constitucional*, México: Oxford University Press.
- CARZOLA PRIETO [2000]: *Manual de Derecho Tributario*, Madrid.
- CORTÉS CAMPOS, Josefina, COSSÍO DÍAZ, José Ramón, MEJÍA GARZA, Raúl, ROLDÁN XOPA, José [2002]: «Orden jurídico administrativo federal y mejora regulatoria», en *Este país tendencias y opiniones suplemento especial del ITAM*, núm. 140, noviembre.
- CORTINA Alfonso [1977]: *Curso de Política de Finanzas Públicas de México*, Porrúa, México.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz [1981]: *Introducción al Derecho Mexicano. Derecho Fiscal*. México: IIIJ/UNAM.
- DE LA CUEVA, Arturo [1989]: *Justicia, Derecho y Tributación*, México: Porrúa.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco [1999]: *Derecho Financiero Mexicano*, México: Porrúa.
- DE OTTO, Ignacio [1998]: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona: Ariel.
- DUS [1960]: «Considerazioni sulla discrecionalita nell' accertamento tributario», *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*
- FALCÓN Y TELLA [1984]: «El Decreto-ley en materia tributaria», *REDC*, núm. 10.
- [1999]: «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *REDF*, núm. 101, ene-mar.
- FAYA VIESCA, Jacinto [2000]: *Finanzas Públicas*, Porrúa.
- FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto [2000]: *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México: SICCO.
- FLORES ZAVALA, Ernesto [1991]: *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa.

- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo [1984]: «Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución», *Revista Española de Derecho Constitucional*, enero-abril.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón [1989]: *Curso de Derecho Administrativo I*, quinta edición, Madrid: Civitas.
- GIANNINI, M. S [1957]: «I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, marzo.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David [1997]: «El principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo» en *Lex*, tercera época, año III, enero, número 19.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio [1980]: «El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978», en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, AMATUCCI Andrea, coordinador, Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- GRIZIOTTI, B. [1935]: *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid; Reus.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel [2000]: *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, México: Tax editores.
- JABALENA RODRÍGUEZ, Antonia [2000]: «Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley reguladora de las Haciendas Locales», en *Estudios Sobre Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna*, coord. SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, Granada: Comares.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio [1998]: *Lecciones de Derecho Tributario*, México: ECAFSA.
- MARGAÍN MANAUTOU, Emilio [1979]: *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México: Porrúa.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria», *REDF* núm. 24.
- MAYER, Otto [1949]: *Derecho Administrativo Alemán*, Tomo I, parte general, traducción directa del original francés «Le Droit Administratif Allemand», Paris: V. Grard et T. Briere, 1904 por Horacio H. HEREDIA y Ernesto KROTOSCHIN, Buenos Aires: Depalma.
- MICHEL, Gian Antonio [1975]: *Curso de Derecho Tributario*, traducción y estudio preliminar de Julio Banalchoche, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- LASARTE, J. [1979]: *El principio de legalidad tributaria en el proyecto de la Constitución española de 1978*, en *Hacienda y Constitución*, Madrid: IEF.
- LOZANO SERRANO, C. [1982]: «Las fuentes del Derecho en la Doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero», *RAP*, 99.
- PÉREZ PORTILLA, Karla [2005]: *Principio de Igualdad: alcances y perspectivas*, México: UNAM/IIJ/CNPD.
- PÉREZ ROYO, F. [1985]: «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria», *REDC*, núm. 13.
- [2000]: *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Madrid: Civitas.
- PALAO TABOADA, C. [1982]: «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria», *CT*, núm. 43.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela [2006]: *Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario*, Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 10, México: SCJN/UNAM, pág. 82.
- [2003]: *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y las reglas generales en materia tributaria*, «Documento de trabajo», número 38, México: IIJ/UNAM, pág. 3.
- *Las Relaciones entre el Ejecutivo y Legislativo desde la perspectiva del Derecho Tributario*, en «Relaciones entre Gobierno y Congreso».

– [2007]: *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, México: UNAM.

RAMÍREZ MORENO, RAMDF.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando [1991]: *Lecciones de Derecho Financiero*, novena edición, Madrid: Univesidad Complutense, Facultad de Derecho, sección publicaciones, Madrid.

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

SEMPÉ MINVIELLE, Carlos [1998]: *Técnica Legislativa y Desregulación*, segunda edición, México: Porrúa.

TORRUCO SALCEDO, Sitlali [2005]: «Los principios constitucionales tributarios», en *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel Miguel coordinador, México: Porrúa.

– «Principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano» en *Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado*, RÍOS GRANADOS Gabriela, editora, en próxima publicación por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

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

Crterios Jurisprudenciales

«Leyes y reglamentos, diferencia entre los». Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, tomo LXXII, página 6.715.

«Garantías individuales, leyes reglamentarias de las». *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, tomo XL, abril 1934, página 3.327.

«Reglamentos municipales. No pueden afectar derechos constitucionales de los gobernados». (Apéndice 1917-1995, tomo III, materia administrativa, tesis de jurisprudencia número 734).

«Impuestos, principio de legalidad que en materia de, consagra la Constitución Federal», *Semanario Judicial de la Federación, Parte 91-96, Primera Parte*, pág. 173.

«Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley», en *Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, Tesis 80*, 146.

«Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley», *Apéndice de 1995, Séptima Época, Tesis, 162*.

«Agua potable y alcantarillado del Estado de Quintana Roo. El artículo 9 del Decreto 31, publicado el veintinueve de enero de mil novecientos ochenta y ocho, que faculta a la comisión correspondiente para celebrar convenios en los que se dé un trato especial a unos contribuyentes y para crear discrecionalmente nuevas categorías, es violatorio del principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Tesis: 2a. LXXXII/2000, Novena Época*, agosto de 2000, pág. 359.

«Valor y mejoría específica de la propiedad, impuesto sobre el aumento de. El artículo 6 del Decreto 308 de la legislatura de Nuevo León viola el principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Tesis: P./J. 20/97, Novena Época*, marzo de 1997, pág. 64.

«Radicación, Impuesto sobre. El artículo 83 bis-h de la ley de hacienda municipal del Estado de México, vigente en 1993, viola el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción iv, de la Constitución Federal», en *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 76, Tesis: P./J. 8/94, Octava Época*, abril de 1994.

«Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley», véase su tesis de rubro Impuesto predial. Son inconstitucionales las leyes que facultan a las autoridades administrativas a actualizar, por medio de tablas de valores catastrales, la base gravable del tributo (legislación del Estado de Sinaloa)», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Tesis: pág. LXXXVIII/97, Novena Época*, mayo de 1997, pág. 165.

- «Contribuciones municipales. Los ayuntamientos carecen de facultades para establecer cualquiera de sus elementos esenciales (acta de sesión de cabildo de 25 de enero de 1997 del Ayuntamiento de Valle de Bravo)», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Tesis: 2a. CXXI/99, Novena Época*, diciembre de 1999, pág. 404.
- «Seguro Social. El artículo 6 del reglamento para el pago de cuotas vigente hasta el 30 de junio de 1997, viola el artículo 89, fracción I, constitucional», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Tesis: 2a. CXVII/99, Novena Época*, septiembre de 1999, pág. 268.
- «Seguro Social obligatorio para los trabajadores de la construcción por obra o tiempo determinado, reglamento del. Su artículo 18 es violatorio del principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII, Octava Época*, noviembre de 1993, pág. 437.
- «Legalidad tributaria. La circunstancia de que el cálculo de algún elemento de las contribuciones corresponda realizarlo a una autoridad administrativa no conlleva, necesariamente, una transgresión a esa garantía constitucional», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Tesis: 2a./J. 111/2000, Novena Época*, diciembre de 2000, pág. 392.
- «Agua potable y alcantarillado. Los artículos 19, 47, 48 y 49 de la Ley de la Comisión Respectiva, del municipio de Acapulco, violan el principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Tesis: P. XLII/97, Novena Época*, marzo de 1997, pág. 87.
- «Hospedaje. El artículo 16 de la Ley de Ingresos del Estado de Guerrero, al que remite el diverso artículo 51-d de la ley de hacienda del propio Estado, que establece la tasa a pagar por el impuesto relativo, viola el principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Tesis: P./J. 47/2000, Novena Época*, abril de 2000, pág. 33.
- «Impuestos, exención de. Es constitucional cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas», en *Apéndice de 1995, Parte: Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 163, Séptima Época*, pág. 165.
- «Exención de impuestos. Sólo compete establecerla al poder legislativo en una ley, no al ejecutivo en uso de la facultad reglamentaria», en *Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Tesis: P./J. 25/91, Octava Época*, junio de 1991, pág. 54.
- «Agua potable y alcantarillado del Estado de Quintana Roo. El artículo 9 del Decreto 31, publicado el veintinueve de enero de mil novecientos ochenta y ocho, que faculta a la comisión correspondiente para celebrar convenios en los que se dé un trato especial a unos contribuyentes y para crear discrecionalmente nuevas categorías, es violatorio del principio de legalidad tributaria», en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Tesis: 2a. LXXXII/2000, Novena Época*, agosto de 2000, pág. 359.

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

Diccionarios

Diccionario de Uso del Español, María MOLINER, A-G, Madrid: Gredos, 1997, 20.^a reimpresión.

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