

CAPITULO II

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

2.1 Presentación, 2.2 Antecedentes del Principio de Legalidad, 2.3 La Ley, 2.4 Principio de Supremacía de Ley y de Preferencia de Ley, 2.5 Principio de Reserva de Ley, 2.6 Principio de Legalidad en la Constitución, 2.7 Excepción al Principio de Legalidad.

2.1 Presentación.

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

Juan Jacobo Rosseau.

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción cuarta dispone:

“Son obligaciones de los mexicanos:

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

Este artículo juega un papel muy importante en el derecho tributario mexicano, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estado o Municipio; es decir, es una obligación que será por disposición expresa de la ley. Así las cosas, la constitución no se limita a establecer una obligación, puesto que advierte también como habrá de cumplirse y es en este caso que será por disposición de la ley. De lo anterior se desprende que para dar cumplimiento al mandato constitucional de contribuir al gasto público, se deberá atender a las leyes tributarias, lo que se traduce en el principio de legalidad tributaria.

Por lo anteriormente expuesto las Leyes juegan un papel muy importante en el principio de legalidad, por ello es importante analizar cuales son las características de las leyes en materia fiscal, desde su vigencia hasta su contenido.

Como complemento al principio de legalidad tributaria se encuentran los artículos 14 y 16 Constitucional, toda vez que dichos artículos le dan a conocer al contribuyente la manera cierta en que las autoridades fiscales pueden proceder en su contra teniendo ante todo el derecho de audiencia y el conocimiento de los fundamentos motivos legales por los cuales puede ser sujeto de un acto de molestia.

Del análisis del Principio de Legalidad Tributaria se podrá constatar que el sentido de la Constitución, específicamente en cuanto a los elementos constitutivos del impuesto y de los actos emitidos por las autoridades fiscales, radica en que es la Ley el instrumento idóneo para la imposición de cualquier obligación fiscal.

No debe perderse de vista que si bien es cierto que la constitución consagra este principio de legalidad tributaria, lo es también que la manera en que estas leyes fiscales dispongan el cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir al gasto público, no será a gusto del legislador, pues deberá observar que las leyes fiscales dispongan la citada obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

En este orden de ideas, resulta importante para nuestro estudio analizar el principio de legalidad tributaria contenido en nuestra constitución desde sus antecedentes hasta su descomposición en dos principios: el principio de supremacía de la ley y el principio de reserva de ley, toda vez que algunos autores hacen esta descomposición para obtener una mayor comprensión del principio de legalidad tributaria y ser este, parte medular del análisis con respecto a la Constitucionalidad de las declaraciones por medios electrónicos y las reglas de Miscelánea que definen a dichos medios.

En efecto es parte importante el estudio el Principio de Legalidad consagrado en la Constitución con sus respectivas excepciones, puesto que contrario a lo que dicho Principio constitucional dispone, la forma y procedimiento para hacer las declaraciones por medios electrónicos están en un resolución Miscelánea Fiscal y no en Ley, lo que se traduce en una clara inconstitucionalidad.

2.2 Antecedentes del principio de legalidad.

Los impuestos en épocas pasadas fueron un instrumento de sumisión usado por los pueblos vencedores sobre los vencidos, como también instrumento de explotación de las

clases sociales más bajas, esto aunado al despotismo, el uso abusivo del poder político por los reyes, emperadores y señores feudales, trajo como resultados movimientos históricos en busca de los ideales de justicia y libertad, que dieron origen a la caída de grandes imperios, lo que llevó a un cambio en el orden jurídico, social y político.

En el caso de la historia de nuestro país, los Aztecas por la gran cantidad de tributo que forzaban a pagar a los tlaxcaltecas, provocó que estos se unieran a Cortes y así lograr la conquista de México, situación muy parecida a lo que sucedió en la antigua Roma, pues según Serrigny el imperio Romano no sucumbió ante el golpe de los Bárbaros, sino que fue consumido por la rapacidad del Fisco imperial¹.

‘Roma nos ha legado una lección para todos los pueblos: el despotismo tributario es causa generatriz de la disolución de un Estado’²

En efecto, los impuestos excesivos dieron paso a un descontento general por las mayorías, toda vez que resultaban ruinosos para los pueblos que se encontraban sometidos a la voluntad de un monarca, señor feudal o emperador, esta situación desembocó en un resultado, el surgimiento de nuevas ideas relacionadas con la búsqueda de justicia y del bien común, como intereses legítimos de las mayorías oprimidas.

En base a estas ideas surge el principio de legalidad tributaria, Belsunce afirma que este principio tiene una base histórica que se remonta en sus orígenes a la Carta Magna

¹ GARZA SERVANDO J. *Las garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Cultura, México 1949 pág 11.

² Ibidem

dada en Inglaterra en 1215 por la cual se determinó que el rey no podía establecer recursos ordinarios sin el consentimiento de los representantes de pueblo ³, este fue el resultado de un pacto arrancado con espada en mano por los barones al rey Juan sin Tierra, puesto que se habían liberado de su promesa de fidelidad por lo que la figura del rey quedo como la de un monarca extranjero sujeto a condiciones que le imponen los vencedores.⁴

Es en esta Carta Magna a Juan sin Tierra en sus cláusulas XII y XIV en dónde se concibe la idea de que todo impuesto debía ser producto de la voluntad conjunta del reino, sin embargo el reino era un concepto que le daba mas importancia a las personalidades que en la época jugaban el papel de autoridades, que eran los arzobispos, obispos, abates, condes y barones, por lo que la voluntad de estos últimos imperaba sobre el pueblo mismo. Las cláusulas XII y XIV anteriormente mencionadas versaban sobre lo siguiente:

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

³ GARCÍA BELSUNCE Horacio A, *Temas de Derecho Tributario*, Ed. Abedelo-Perrot, Buenos Aires, 1995, pag.79.

⁴ CASAS, José Osvaldo; *Estudio preliminar sobre aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria* en Estudios de Derecho internacional tributario, Homenaje al Doctor Juan Carlos LUQUI, Coordinador Horacio A. GARCÍA BELSUNCE, Ed. Deplama, Buenos Aires, Argentina, 1994, pp. 126 y127 citado por PAREDES MONTIEL Marat y Raúl RODRÍGUEZ LOBATO; *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*; Ed. Porrúa, México, 2001, pp 44-45.

nuestras cartas, los arzobispos, obispos, abates, condes y grandes barones, y además haremos que sean citados conjuntamente por nuestros alguaciles y oficiales de justicia, todos los que dependan de nosotros a reunirnos un día determinado, es decir, a fin de cuarenta y cinco días por lo menos y en un lugar determinado y en todas las cartas de dichas citaciones explicaremos las causas y los emplazamientos así realizados; las tratativas se llevarán a cabo el día señalado, de acuerdo al consejo de los presentes a pesar de que el número total de personas convocadas no haya concurrido.”⁵

No fue hasta siglos mas tarde que el principio de legalidad, tuvo una reafirmación más contundente, pues pasó a formar parte de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, por lo que en este principio ya no era concebido como un derecho en defensa de los intereses de un grupo selecto como los abates, condes, barones, arzobispos etc., sino que ahora era un principio que contenía un derecho en defensa de los intereses generales de todo hombre o ciudadano.

Al respecto Belsunce señala lo siguiente:

“...el consentimiento del impuesto por el pueblo encuentra sus causas en la historia política de Inglaterra, puesto que la lucha entre los reyes y los parlamentos por la abolición unos y por la exigencia otros, del

⁵ PAREDES MONTIEL Marat y Raúl RODRÍGUEZ LOBATO; *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*; Ed. Porrúa, México, 2001, pp 44-45.
p. 45

mencionado principio, marca una de las más notables y largas etapas de los acontecimientos histórico-políticos de esa nación, dando origen a la reafirmación del principio a través del Act of Appropriation (1626), la Petition of Rights (1628) y el Bill of Rights(1688). En Francia, ya los estados generales en 1735 habían reclamado para ellos la facultad de establecer impuestos, principio que pasó luego a formar parte de la Declaración de los Derechos de 1789 y de la Constitución de 1791.”⁶

Es importante destacar que en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, se proclamó el Principio de Legalidad Tributaria, al respecto Marat Paredes y Raúl Rodríguez Lobato opinan lo siguiente:

‘Es en la Declaración de los Derechos del Hombre del Ciudadano en su artículo 6° dónde se considera a la ley como la expresión de la voluntad general, por lo que todos los ciudadanos tienen el derecho de concurrir personalmente o por sus representantes a su formación; en el artículo 13 considera que para el mandamiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común y la misma debe de ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades y, en lo que aquí más importa, que los ciudadanos tienen derecho de comprobar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común y la misma

⁶ GARCÍA BELSUNCE Horacio A. *op cit.*, pag. 79

debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades y, de consentirla libremente, de vigilar su empleo, de determinar su monto, su asiento, su recaudación y su duración”.⁷

El principio de legalidad encuentra también la influencia de las grandes obras de pensamiento como El contrato Social de Rousseau, que concibe a las leyes como una manifestación de voluntad de carácter general, entendiendo que la ley considera a los súbditos en cuanto a cuerpos y a las acciones como abstractas, nunca a los hombres como individuos, ni a las acciones como particulares, puesto que las leyes, son aquellas que contemplan los derechos y deberes de los que se asocian con el objeto de regular esa sociedad en su búsqueda del bien deseado⁸.

Otro antecedente importante, en una etapa distinta en el tiempo, es a finales del siglo XIX, en Alemania, dónde la lucha del poder político comprendida entre los intereses de la mayoría y el poder del monarca, dio surgimiento al Principio de Reserva de Ley, el cual se encuentra estrechamente relacionado con el principio de legalidad.

El surgimiento del principio de Reserva de Ley es a razón de que la monarquía Alemana fue limitada cada vez más y el parlamento empezó a ser parte importante en la legislación, en razón de la búsqueda de justicia y del bien común por parte de las mayorías, así pues en convivencia entre los intereses de la mayoría y del monarca, existían cuestiones

⁷ CASAS, José Osvaldo, op. *Cit.*, citado por PAREDES MONTIEL Marat y Raúl RODRIGUEZ LOBATO, op. *Cit.*, p.47.

⁸ ROSSEAU, Jean Jacques; *El Contrato Social*: 1ª ed., Ed Altaya S.A., Colección Grandes Pensadores, España, 1993 pags 36-39.

en las que el monarca tenía pleno dominio sin la obligación de rendir cuentas a nadie y otras tantas que estaban reservadas exclusivamente a las leyes expedidas por el Parlamento como órgano representativo de las mayorías. Al respecto Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato exponen:

“... como resume Jesch...el pueblo como órgano estatal, fue representado por el Parlamento y tomó parte en la legislación. Monarca y legislación popular, con iguales derechos veto, se hallaban contrapuestos; en la legislación se producía la igualación, el dualismo quedó absorbido en la voluntad legal unitaria. Allí donde acababa el dominio del pueblo sobre la legislación, persistía sin embargo, el derecho ilimitado del Ejecutivo monárquico. Sólo terreno conquistado por la sociedad estaba iluminado por el Derecho; por lo demás imperaba el “no Derecho” del absolutismo”⁹

Como ya se ha mencionado anteriormente, el Principio de Reserva de Ley forma parte muy importante del Principio de Legalidad, por lo que más adelante se procederá a su estudio en un apartado especial del presente capítulo.

De los antecedentes anteriores resulta claro que en el enfrentamiento entre la soberanía del monarca contra la soberanía del pueblo, se impone a fin de cuentas el interés general sobre el particular tomando como instrumento a la ley, la cual, al tener el carácter

⁹ JESH DIETRICH; *Ley y administración. Estudio y evolución del principio de legalidad*; Primera edición., Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, España, 1978, pp. 96-110 citado por PAREDES MONTIEL Marat y Raúl, RODRÍGUEZ LOBATO *op. Cit*, p.51

de una expresión de la voluntad de los pueblos, la administración pública viene a estar conformada por mandatarios sometidos a esa voluntad general.

La ley como el instrumento de manifestación de la voluntad general impuesto sobre la voluntad del monarca, toma una jerarquía suprema sobre otras normas, pues sirve de freno al uso abusivo del poder del monarca conteniendo el interés de una mayoría sobre una minoría opresora, lo cual nos permite concluir que no hay pena o tributo sino es por la voluntad expresa del pueblo, lo que nos lleva a la razón de los aforismos *nulla poena sine lege* y *nullum tributum sine lege*, pues todo tributo o pena resultan nulos sin no están previstos en una ley

La Teoría de la División de Poderes planteada por Locke y Montesquieu alcanza su máxima expresión en los siglos XVII y XVIII para considerarla como elemento indispensable en todo Estado, al grado de encontrarse vinculada con el principio de legalidad, pues esta le da fuerza y mayor fundamento a su existencia. La División de Poderes es adoptada como una forma de gobierno que limita al poder con el poder, que actualmente esta vigente y que es un antecedente directo de la forma de gobierno en México.

‘La división de poderes es expuesta como teoría política necesaria para combatir el absolutismo y establecer un gobierno de garantías, que se ha

convertido en el principio básico de la organización de los Estados Constitucionales Modernos”¹⁰

El principio de división de poderes es el origen del principio de legalidad como garantía constitucional de los gobernados, en razón de la imposibilidad de la administración para confundirse con la legislación, por que los administradores se convertirían en opresores si dictaran las normas jurídicas que ellos mismos ejecutarán¹¹. El Principio de división de poderes por tanto especifica las funciones de los órganos que componen al estado y modulan el poder entre ellos mismos.

De lo anterior es que surge la siguiente problemática, si bien es cierto que la ley sería considerada como voluntad general del pueblo, dónde por medio de esta se obliga a los ciudadanos a cumplir con una contribución común para los gastos de administración, también lo es que existe la necesidad de crear normas suficientes que regularán esa administración. Como solución a la problemática anteriormente planteada es que surge la potestad reglamentaria, como facultad de la administración para crear normas, las cuales deben encontrarse supeditadas a las leyes. Entonces es que surge la convivencia entre leyes y normas administrativas que pudieren llegar a confundirse, sin embargo, es aquí dónde el principio de Reserva de Ley y el Principio de Primacía de la Ley toman juego como elementos importantes que forman parte del Principio de Legalidad, toda vez que las normas de carácter administrativo se encuentran supeditadas a las leyes y por ningún

¹⁰ FRAGA Gabino; *Derecho Administrativo*; Trigésima Quinta Edición, Ed. Porrúa, México 1979, p. 28.

¹¹ OLIVERA TORO Jorge; *Derecho Administrativo, principio de legalidad y actos administrativos*; Tomo II, México, 1961

motivo podrán exceder el contenido de estas últimas, como mas adelante se precisará en el desarrollo del presente capítulo.

Fue el jurista alemán Otto Mayer, quien por primera vez habló del principio de Reserva de Ley, al destacar que existen materias exclusivamente reservadas a la ley y otras que pueden ser objeto de regulación por la autoridad administrativa.

La potestad reglamentaria surge en Francia después de la Revolución, al surgimiento de la Constitución. En este lapso existe, como Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato consideran al citar a Eduardo García de Enterría, un mutuo reconocimiento entre la posibilidad de creación normativa entre dos principios: el democrático; que produciría la ley, y el monárquico; Encargado de la creación de reglamentos. Cada principio tendría su valor pero siempre con reconocimiento de la primacía de la ley sobre el reglamento.¹²

La adopción del Principio de Legalidad en el Sistema Jurídico Mexicano, fue por las fuertes influencias de las ideas democráticas y trajo como consecuencia la legítima emancipación de los pueblos al cobijo de las grandes líneas del pensamiento enciclopedista europeo de libertad, igualdad y fraternidad, las cuales encontramos en el movimiento independiente y más específicamente en obras como “Los Sentimientos de la Nación” de Don José María Morelos y Pavón que con los fundamentos de la Constitución de

¹² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ TOMÁS Ramón; *Curso de Derecho Administrativo*; tomo I, Quinta Edición, Ed. Civitas, Madrid, España, 1989 citado por Paredes Montiel Marat y Raúl RODRÍGUEZ LOBATO; *op. Cit.* p.49.

Apatzingán de 1814 y constitución de Cádiz de 1812, influida en su mayoría por las ideas de Rosseau y de Montesquieu, hasta la Constitución actual al concebir: soberanía Popular, división de Poderes y la supremacía de la Constitución.

No hay que perder de vista que el principio de legalidad se encuentra inserto en la constitución y es el Amparo el instrumento que resuelve sobre la constitucionalidad de las leyes, así como del actuar del poder político en cuanto a su apego a la Constitución.

Por lo anterior resulta oportuno mencionar la influencia del derecho Angloamericano a través de las ideas de Alexis de Tocqueville y de Hamilton con obras como La Democracia en América y el Federalista, de las cuales derivó el Juicio de Amparo como defensa de los ciudadanos ante leyes y actos que sean contrarios a la Constitución, cuyo surgimiento es en 1814 y su origen proviene del Habeas Corpus nacido en la edad media en Inglaterra.

La constitución de la Política de la Monarquía Española formulada en Cadiz el 19 de marzo de 1812 fue el lineamiento a seguir para la adopción del principio de legalidad en México, toda vez que fue modelo para el texto de los artículos 14 y 16 constitucionales de la Constitución de 1917, mismo que consagran como garantía individual al principio de legalidad, cuya especificación en materia tributaria la encontramos en el artículo 31 fracción IV.

2.3 La Ley.

‘Nulum Tribu tum sine Lege’, es el aforismo utilizado para referirse al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos que dispone que las contribuciones deben estar establecidas en leyes.

Tomando las ideas de Rosseau con respecto a que las leyes son la manifestación de la voluntad general del pueblo mediante sus representantes¹³ podemos inferir, que los impuestos son el reflejo de la voluntad de los gobernados de contribuir a los gastos del Estado por la prestación de los servicios públicos, pues es el pueblo a través de sus representantes quienes determinan las cargas tributarias que deben soportar, mediante la creación de leyes, en observancia a otros principios tributarios como por ejemplo de proporcionalidad, equidad, generalidad, obligatoriedad que se encuentran íntimamente ligados con el de legalidad y forman en su conjunto o configuran un marco de justicia tributaria.

El principio de legalidad tributaria concibe a la ley como el instrumento idóneo para la imposición del tributo y es el Poder Legislativo el que tiene la facultad de crear las leyes respetando los lineamientos constitucionales establecidos, ya que la citada facultad se la otorga expresamente en la Constitución Política Mexicana¹⁴.

¹³ ROSSEAU, Jean Jacques; *El Contrato Social*, 1ª ed., Ed Altaya S.A.; Colección Grandes Pensadores, España, 1993 pags 36-39

¹⁴ Facultad prevista en los artículos 71, 72 inciso h, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La ley es la fuente formal del Derecho fiscal, al ser el único medio por el cual pueda establecerse un tributo o una sanción por el incumplimiento del mismo, por lo tanto es fuente exclusiva del derecho tributario sustantivo y del derecho tributario penal (*nullum tributum sine lege* y *nullum crimen et poena sine lege*). Sergio Francisco de la Garza da una corta pero sustancial definición de ley como fuente del derecho tributario, la cual se transcribe a continuación:

‘Entiendo por ley el acto emanado del Poder Legislativo (aspecto formal) que trae situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales (aspecto material), consideremos que la ley es la fuente más importante o preponderante en el Derecho Financiero y particularmente en el Tributario, dados los términos del artículo 14 constitucional y de que el artículo 31, fracción VI, de la Constitución debe cumplirse de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes...’¹⁵

Para Díez-Picazo las leyes han de cumplir requisitos de legitimidad interna que viene dada desde el punto de vista formal por la observancia de los preceptos constitucionales o de otras leyes en cuanto conceden la *potestad normandi* poder, órgano o autoridad que las emiten, así como la conformidad de su contenido con los principios establecidos en normas de carácter superior. Desde el punto de vista externo, es necesario lo que se ha llamado la solemnidad de la confección de la norma, que significa que se debe

¹⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Decimaquinta edición, Ed. Porrúa, México 1988. p. 39.

haber seguido en el inter de su elaboración los trámites o procedimientos señalados al efecto de la misma.¹⁶

Margain Manatou define a la ley de la siguiente manera:

“La ley es el ordenamiento a través del cual el Poder Legislativo ejerce las facultades que la Constitución le ha asignado, la que debe de respetar los lineamientos de ésta o como dirían los economistas, es su marco de referencia”¹⁷

Narciso Sánchez Gómez en cambio, define a la ley a partir de sus características propias de la siguiente manera:

“...la ley es una norma abstracta, general, imperativa, creadora de situaciones jurídicas obligatorias y en ningún caso debe referirse a cuestiones particulares, en otras palabras, se trata de una disposición por la que el Estado crea el derecho y al emitirse se cumple con al función legislativa”¹⁸

¹⁶ DÍEZ PICAZO, Luis; *Sistema de Derecho Civil*; Volumen I, Tecnos, Madrid, p. 103, citado por JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio; *Lecciones de Derecho Tributario*; Cuarta Edición; Ed. Acafesa; México; 1999; p. 177-178.

¹⁷ MARGAIN MANATOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*; Tercera edición, Ed. Porrúa; México; 2000; p. 43

¹⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *Derecho Fiscal Mexicano*; Segunda Edición, Ed. Porrúa; México, 2001; p.

La Ley se expresa de modo escrito con el objeto de ser clara y poder darla a conocer a todos los gobernados y posee como características formales esenciales las siguientes: Abstracción, Generalidad, Obligatoriedad o Inoperatividad, Impersonabilidad, Igualdad, Coercibilidad, Vigencia e Irretroactividad.

La abstracción es la característica de la ley consistente en abarcar todos los supuestos de hechos o la gran cantidad de situaciones que independientemente de que estas puedan darse. Pues de manera esencial, en el contenido de una ley, se hace referencia a los aspectos más distintivos de las situaciones posibles con el objeto de que al llevarse a cabo estas ya se encuentren previstas en nuestro sistema jurídico.

Mario Álvarez Ledesma define a la Abstracción como:

“...la característica de la ley que exige que ésta sea formulada en términos de una hipótesis general de deber ser, en la cual se pueda encuadrar cualquier situación concreta que pueda o no darse en la realidad. La ley, entonces, se aplicará cuando los rasgos fundamentales del hecho o acto sucedido en la realidad coincidan con los establecidos abstractamente en la hipótesis normativa. Ello significa que la ley debe ser establecida como un supuesto que puede o no acaecer, pero que rige para todos los casos posibles que, sucedidos en la realidad, se adecuen a los rasgos fundamentales descritos en la norma.”¹⁹

¹⁹ ÁLAVAREZ LEDESMA I. Mario; *Introducción al Derecho*; Editorial Mc Graw-Hill, Primera Edición, México, 1995, p 133.

La generalidad es la característica de la ley que consiste en que su observancia será por parte de todos aquellos que encuadren en el supuesto o en la hipótesis prescrita en su contenido. García Maynez ²⁰ clasifica las normas desde el punto de vista de su ámbito personal de validez como: genéricas e individualizadas. Llama genéricas a las que obligan o facultan a todos los que se encuentren comprendidos dentro de la clase designada por el concepto-sujeto de la disposición normativa y a las individualizadas a las que obligan o facultan a uno o varios miembros de la misma clase, individualmente determinados.

La impersonabilidad se refiere a que las leyes no deben estar dirigidas a una sola persona, pues no pueden estar enfocadas a un caso concreto y determinado de da antemano pues ello violaría el principio de generalidad e igualdad.

La Igualdad es una característica de la ley consistente en que esta no hace distinción alguno con respecto de los sujetos que pudieran encontrarse en la hipótesis prevista y además debe aplicarse en igualdad de condiciones para todas aquellos sujetos comprendidos en su esfera normativa.

La obligatoriedad consiste en la garantía del cumplimiento del contenido de las leyes por medio del uso de la coacción y es además una obligatoriedad *prima facie* por que hace alusión a una justificación moral²¹. La obligatoriedad de las normas jurídicas, en principio, se considera sustentada en los valores jurídicos y éticos en los cuales el Derecho

²⁰ GARCÍA MAYNEZ, Eudardo; *Introducción al Estudio del Derecho*; Editorial Porrúa, Trigésima Edición, México 1995 p. 82.

²¹ ÁLAVAREZ LEDESMA I. Mario, *op. cit.* p., 134.

positivo es generador y portador, respectivamente²². En materia fiscal podríamos sintetizar esta característica como el deber que tienen todas las personas ya sean físicas o morales para obedecer la ley en cuanto lo que esta disponga que deba hacerse, pues si no lo cumple de manera espontánea, el Estado puede hacer uso del poder coactivo.

La Coercibilidad es el uso de la fuerza por parte del Estado para hacer cumplir las leyes. Mario Álvarez resume a la coercibilidad como un mandato que puede ser impuesto aun en contra de la voluntad de los destinatarios²³. La coacción se utiliza sobre todo en aquellas normas que disponen una sanción.

La Vigencia o permanencia de ley se refiere a que debe aplicarse las normas jurídicas durante todo el tiempo en que se encuentren en vigor, hasta que sean abrogadas o derogadas observando los mismos pasos que fueron llevados a cabo para su creación.

La Irretroactividad, consiste en la no-aplicación de una ley en perjuicio de un gobernado y en materia fiscal generalmente su observancia es posterior a la fecha de su aplicación en el órgano oficial respectivo. Esta característica se encuentra inserta expresamente en el artículo 14 constitucional que prohíbe el efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

²² ÁLAVAREZ LEDESMA I. Mario, *op. cit.* p., 134.

²³ *Ibidem*

La Ley abarca la creación o configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer a la obligación de tributar²⁴; así mismo la obligación del hecho imponible a un sujeto determinado; la determinación del sujeto pasivo o contribuyente de derecho; la alícuota o monto del tributo y también sus exenciones, así como la configuración de un ilícito tributario en cualquiera de sus distintas variantes, así como sus sanciones que lo repriman, de cualquier tipo que sean.²⁵

En atención a las ideas de Rosseau a las que anteriormente hemos hecho referencia, es de comprenderse que los elementos estructurales de los impuestos deberán estar contenidos en las leyes, con el objeto de justificar su existencia y evitar así arbitrariedad alguna. No obstante, la doctrina y la jurisprudencia en México, han interpretado y es de interpretarse que el artículo 31 fracción IV constitucional obliga a que los mencionados elementos se encuentren en previstos en las leyes, pues es a estas por mandato constitucional a las que se les ha reservado tal contenido como lo analizaremos en el apartado referente al Principio de Ley.

Lo anterior se corrobora con la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

‘IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN
ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. AI

²⁴ Para entender este párrafo es necesario explicar que la doctrina distingue dos hechos: primero, el hecho imponible siendo este la hipótesis de causación prevista en la ley; y segundo, el hecho generador, que se da cuando se realizan los supuestos del hecho imponible, naciendo entonces la obligación de pagar la contribución respectiva.

²⁵ GARCÍA BELSUNCE, A. Horacio; *op. cit.*, p 80.

disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”

Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Séptima Época. Tomo: 91-96 Primera Parte, Página: 172.

Se entienden como elementos estructurales de los impuestos que deben estar previstos en las leyes, los siguientes conceptos:

Sujeto.- El sujeto puede ser activo, o pasivo. El estado es el sujeto activo en virtud de que este es el acreedor del impuesto, y puede cobrarlo, determinarlo o establecerlo. Es sujeto pasivo de la obligación tributaria la persona física o moral que tiene la obligación de pagar la contribución en favor de la autoridad fiscal. En opinión de Mayolo Sánchez Hernández²⁶ la calidad de sujeto pasivo puede recaer en:

- a) Una persona física.
- b) Una persona moral privada, como son las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles constituidas de conformidad con las leyes del país en donde tengan su domicilio social.
- c) Organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia; verbigracia, PEMEX e IMSS.
- d) La Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios cuando actúan como sujetos de derecho privado. Cuando actúan en ejercicio de sus funciones de derecho público, serán sujetos cuando así lo dispongan las leyes especiales.
- e) Las agrupaciones sin personalidad jurídica propia. Se asimilan a personas morales privadas. Por ejemplo, una sociedad de hecho (sociedad irregular).

Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano.

²⁶ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo; *Derecho Tributario*; Segunda. edición. Editorial Porrúa. México, 1988, pp. 200 y 201.

Objeto.- Es la Circunstancia que de lugar al pago del impuesto, es decir, lo que pretende gravar el impuesto. Narciso Sánchez Gómez ²⁷ lo define como la materia sobre el que recae el gravamen (objeto imponible), esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal.

Base.- Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto. Representa la valuación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar en forma concreta cuál será el gravamen que el contribuyente estará obligado a pagar, la cual puede ser en dinero o en especie. La base gravable o base imponible es, para Flores Zavala²⁸, ‘la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto’. Para Paredes Montiel y Rodríguez Lobato esta definición está superada, pues comentan que la base imponible debe ser considerada en conexión con el hecho imponible y proyectada en armonía con el principio de proporcionalidad.

Tasa.- La tasa, también llamada cuota, es ‘la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.’²⁹

Las tarifas son ‘las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.’³⁰

²⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op. cit.*, p. 233.

²⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*; 31° ed. Editorial Porrúa. México, 1995. p. 105

²⁹ *Idem* p. 115.

Forma y época de Pago.- La época de pago es la fecha en la que debe pagarse la contribución. Al respecto Hugo Carrasco Iriarte³¹ menciona que además en la ley debe establecerse la forma de pago y los términos de computar y pagar el impuesto, pues de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.

Una vez analizados los elementos esenciales del impuesto que toda ley debe contener, es prudente señalar que en nuestra Constitución en su artículo 50 dispone que el Poder Legislativo se deposita en un Congreso General dividido en dos Cámaras; la de diputados y la de senadores, cuyas resoluciones tendrán el carácter de Ley o Decreto como lo ha determinado el artículo 70. Por ello es que en nuestra constitución se configura la delimitación de la función del Poder Legislativo, como órgano competente para emitir leyes mediante procesos de creación previstos en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El proceso legislativo inicia en la presentación de la iniciativa de ley que puede presentarse indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, ya sea la de Diputados o la de Senadores y la que reciba la citada iniciativa se le denomina Cámara de Origen y en tanto que la otra se le llama Cámara Revisoría.

³⁰ GORDOA LÓPEZ. Ana Laura; *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*; Editorial Porrúa, México 2000. p. 36.

³¹ CARRASCO IRIRARTE, Hugo; *Derecho Fiscal Constitucional*; Cuarta edición, Ed. Oxford University Press, México 2000. pp. 150-179

El artículo 71 Constitucional otorga competencia al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, así como a las Legislaturas de los estados, a iniciar leyes o decretos. Las iniciativas presentadas por el Presidente, por las legislaturas de los Estados o sus diputaciones pasarán a comisión y las presentadas por Diputados o Senadores se sujetarán a los trámites del reglamento de Debates.

El artículo 72 establece que todo proyecto de ley o decreto deberá discutirse sucesivamente en las dos Cámaras tanto de Senadores como de Diputados, observando el Reglamento de Debates, sin embargo en el inciso H) del precepto en cita establece que todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de una de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas cámaras con la excepción de los proyectos que verse sobre empréstitos, contribuciones o impuestos y reclutamiento militar, que deberá presentarse inicialmente ante la Cámara de Diputados.

En este orden de ideas, todas las leyes fiscales deberá presentarse ante al Cámara de Diputados, como cámara de origen, para que después de su discusión y aprobación pase a la de Senadores que tendrá el carácter de revisoría, la cual, una vez discutido y aprobado lo remitirá al Ejecutivo para que haga las observaciones correspondientes y en caso contrario, proceda a publicarlo para su entrada en vigor.

Todo proyecto que no sea devuelto por Ejecutivo a su Cámara de Origen se entenderá que ha sido aprobado. En cambio, si el proyecto fuere desechado en todo o en parte por el Ejecutivo en uso de su derecho de veto, será devuelto con sus observaciones a

la Cámara de Origen. Si el decreto fuere aprobado por las dos terceras partes del número total de sus miembros, pasará a la Cámara Revisora, en al cual, si resulta aprobado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación aun que el Presidente de la República no estuviere de acuerdo.

Una vez que todo proyecto de ley o decreto es aprobado por la Cámara de Diputados, la Senadores y por el Ejecutivo, este último deberá publicarlo en el Diario Oficial de la Federación para el efecto de que sea valido conocido y observado, para lo cual, deberá ostentar la firma del Secretario de Hacienda y Crédito Público, como titular del ramo fiscal, cumpliendo con el refrendo a los actos del Presidente.

Sirve de apoyo a lo anterior lo preceptuado en el artículo 92 de la Constitución de Estados Unidos Mexicanos, que se transcribe a continuación:

“Artículo 92. -Todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Ordenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.”

La Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de ingresos de la federación, discutiendo primero las contribuciones, que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior, por ello la vigencia de las leyes fiscales se limita a un año.

Margain Manatou ³²dice que para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que leer las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que resta por concluir, se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos de la Federación, se haga aparecer el renglón correspondiente a las leyes fiscales que se desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significaría aprobar la ley por ley.

Lo precedente tiene su respaldo en su artículo 74 fracción IV que letra dispone:

“Artículo 74. - Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.”

La obligación contenida el artículo 31 Fracción IV que otorga la obligación de los Mexicanos a contribuir a los gastos públicos, hace presente la necesidad de presupuestar los gastos y de prever al mismo tiempo el ingreso necesario para este fin, como bien lo avizora el artículo 74 fracción IV anteriormente transcrito, por lo que es menester revisar la forma en que se emplearán los recursos que se pretenden obtener en función de los gastos públicos del período correspondiente, es decir, cada año.

³² MARAGAIN MANATOU, Emilio, *op. cit.*, p. 35 y 36.

Narciso Sánchez Gómez³³ menciona que hay quienes sostienen que no forzosamente cuando se apruebe un nuevo impuesto, este debe aparecer consignado en la Ley de ingresos para el ejercicio en que va a entrar en vigor, por que el ordenamiento que lo establece al ser aprobado por el Congreso de la Unión, es una ley de la misma naturaleza que aquella y además por que la constitución no exige el que necesariamente la Ley de Ingresos consigne el renglón Impositivo del nuevo gravamen, para que sea legalmente exigible.

Al respecto la Profesora Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz³⁴ opina que la vigencia de las leyes reglamentarias de las contribuciones no depende de su inclusión en el catálogo anual previsto en al ley de ingresos de la federación, pues sería contrario a la ley que obliga a que sólo mediante procedimientos iguales a los de su creación puede ser derogada, reformada o modificada. Ahora bien, si bien es cierto que la ley de ingresos es del mismo rango, pues es una ley tributaria ordinaria, el hecho de no incluirse en esta última, una determinada contribución, estrictamente impediría la recaudación por el tiempo de la ausencia del renglón correspondiente, mas no la pérdida de su vigencia formal, toda vez que la invalidez de la ley no puede darse de manera implícita o por exclusión, sino en virtud de medios expresos tendientes a ese fin, en acatamiento a la Autoridad Formal de la Ley y ello en términos del diverso Imperativo Constitucional contemplado por la fracción f) del artículo 72. No obstante lo anterior, la profesora Villa lobos considera que hay consenso en cuanto considerar que si en un año no apareciera en la lista de la Ley de Ingresos algún impuesto, al Administración estaría impedida para recaudarlos, puesto que es la ley de

³³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op. cit.*, p. 47.

³⁴ VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo; ***El Principio de Legalidad Tributaria***; en ***Principios Tributarios Constitucionales***, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domeq, (México). P 380.

ingresos la que formalmente las establece en su obligación anual, atenta a la exigencia de la fracción IV del artículo 74 que previene el destino de éstas para la satisfacción del Presupuesto de cada año.

Sirve de apoyo a lo anterior, la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual se inserta a la letra y es del tenor siguiente:

“LEYES DE INGRESOS. NO DETERMINAN LA VIGENCIA ANUAL DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS ESPECIALES.

Aun cuando las Leyes de Ingresos, tanto de la Federación (artículo 65, fracción II, de la Ley Suprema), como de los Estados y de los Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las Legislaturas Locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales relativas, tengan vigencia anual, ya que las Leyes de Ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios, que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma no interrumpida hasta que son derogadas.”

Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Pleno. Tomo LXXII, Primera Parte, página 12.

2.4 El Principio de la Supremacía de la Ley y preferencia de la ley.

La ley es fuente del derecho tributario y ocupa una jerarquía en nuestro sistema jurídico, por ello debe atenderse a los principios de Supremacía de la Ley y de preferencia o prelación de la ley.

Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato³⁵ opinan que la primacía de ley se le conoce también como fuerza de la ley o autoridad formal, por lo que la primacía de ley tiene una clara deuda con la Revolución Francesa al acuñar la expresión “fuerza de la ley”, que concibe a la ley como figura superior en el ordenamiento jurídico, toda vez que la ley puede modificar o derogar cualquier otra norma y sólo puede ser modificada o derogada por otra ley, además de que la expansividad de la ley lleva a que esta última podrá abarcar cualquier materia, sin encontrar norma que se le oponga.

No obstante, Marat Paredes y Rodríguez Lobato consideran con relación a lo anterior que “... con el surgimiento de los estados constitucionalistas, surge la primacía de la Constitución, por lo que la ley no puede vulnerar la Constitución ni modificarla, y a su vez puede ser modificada o derogada por las leyes de reforma constitucional, sin embargo, la ley tiene una posición de supremacía en relación con las demás normas del ordenamiento jurídico.”³⁶

³⁵ Paredes Montiel Marat y, Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.* p.25

³⁶ *Ibidem.*

Con respecto a lo anterior, cabe mencionar que en la Constitución Mexicana en su artículo 133 es del tenor siguiente:

“Artículo 133. - Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”

Queda claro de la lectura del precepto anteriormente transcrito, que al establecer como la ley suprema de toda la Unión a la Constitución, esta última en todo lo normativo es superior a cualquier otra. Elisur Arteaga Nava, con respecto a la superioridad de la constitución ha manifestado lo siguiente:

“Toda Constitución por el hecho de serlo, goza del atributo de ser suprema. Para poder constituir requiere estar por encima de toda institución jurídica, es preciso que todo le sea inferior; lo que no lo es, de una u otra forma, es parte de ella.”³⁷

³⁷ Arteaga Nava, Elisur; ***Derecho Constitucional Mexicano***; Segunda Edición, Ed. Oxford, México 1999, p. 3.

En este orden de ideas, queda establecida como excepción a la supremacía de las leyes es la Constitución, puesto que esta es la ley Suprema de la Nación, resultado de un Congreso Constituyente cuyas ideas de paz social y justicia se encuentran plasmados en cada artículo de nuestra Carta Magna.

‘El principio de supremacía de la ley, tal y como su denominación indica, contiene la superioridad de la ley respecto de las demás fuentes del Derecho a excepción de la Constitución’.³⁸

El Principio de Supremacía de ley radica en la observancia de la misma ante las demás normas tributarias existentes por no tener el carácter que las leyes tienen así como la fuerza y sustento que a las mismas se les ha otorgado por parte de la ley suprema de la Unión, la Constitución. Tal aseveración se fundamenta para la materia fiscal en el artículo 31 fracción IV toda vez que el mismo reconoce que para el cumplimiento de la obligación de tributar, debe apegarse a la manera que las leyes dispongan. La ley posee dos aspectos importantes sobre los cuales se distingue de las demás normas existentes en nuestro sistema jurídico pues es una disposición que emana del Poder Legislativo Federal, que es el órgano que la constitución señala, como elaborador del orden jurídico federal, además de ser una norma abstracta, general, imperativa, creadora de situaciones jurídicas generales y de mandatos obligatorios.

No es obstáculo a lo anterior la facultad reglamentaria otorgada al Ejecutivo en el artículo 89, fracción I, de la Constitución, para el efecto de proveer en la esfera

³⁸ Paredes Montiel, Marat y Raúl, Rodríguez Lobato, *op. cit.* p. 41

administrativa a la exacta observancia de la ley, pues en si su facultad se reduce a desarrollar y cumplimentar en detalle las normas contenidas en las leyes, sin que de ninguna manera, por el ejercicio de esta facultad, se puede derogar o modificar el contenido de la ley, ni mucho menos limitarla o excluirla.

‘La ley es la suprema regulación del orden social y político. El estado lleva acabo legalmente sus propósitos por medio de los funcionarios públicos a quienes se encomienda el cumplimiento de los fines políticos contenidos en el orden jurídico vigente. Por ello el funcionario tiene la limitada capacidad para actuar, pues se subordina estrictamente a los mandatos legales. El régimen administrativo esta sometido a un límite que es el que determina la ley.’³⁹

La ley frente al reglamento no tiene un límite de actuación puesto que lo puede sustituir, restringir su aplicación o ampliarla.

‘La doctrina de las materias reservadas a la Ley es ya un principio material y no sólo formal de relación entre la Ley y el Reglamento, pero es, no obstante un principio montado en beneficio de la propia supremacía de la Ley no en su perjuicio. En efecto la ley se reserva una serie de objetos sustanciales y en el resto permite la intervención del Reglamento aunque sometido a la superioridad que es propia de al Ley.

³⁹ SERRA ROJAS, Andres; *Derecho Administrativo*; Tomo I, Novena Edición, Ed.Porrúa, México 1979. p. 212

No se trata, en modo alguno, de un reparto material del campo normativo; no se deduce en absoluto que las materias distintas de las reservadas a la Ley serían materias propias y exclusivas del Reglamento, dónde la Ley no podrá entrar. El Reglamento sigue siendo una norma secundaria y subordinada a la Ley, no alternativa respecto de ella.”⁴⁰

La preferencia de ley es un principio no contemplado en la constitución, y esta característica la diferencia del principio de reserva de ley, puesto que el primer principio antes referido es una ordenanza del legislador que sólo obliga al poder ejecutivo. La preferencia de ley es un principio aplicable cuando no existe una reserva de ley. Este principio lo dispone el legislativo y radica en una restricción a la facultad otorgada al Ejecutivo con respecto de reglar o normar ciertas cuestiones que a este le competen.

Al respecto Marta Paredes y Raúl Rodríguez Lobato citan a Rafael Calvo Ortega quien define con claridad el concepto mediante las siguientes ideas que a continuación se transcriben:

El contenido el principio de preferencia de ley “...se concreta en al prohibición de normatizar por el Poder Ejecutivo, determinados aspectos de los institutos y relaciones que quedan cubiertos por al preferencia. Es un principio no constitucional, y por tanto dispone por el legislador ordinario. Esta preferencia de ley actúa de dos formas distintas: implícitamente en el sentido de que desde el momento que una ley regula determinada

⁴⁰ GARCÍA ENTERRÍA, Eduardo y Fernández, Tomas Ramón *op. cit.* p.256 citado por PAREDES MONTIEL, Marat y Raúl, RODRÍGUEZ LOBATO , *op. cit.* p. 27.

materia queda cubierta por la citada preferencia. De forma preventiva y expresa cuando una Ley, sin entrar a regular inmediata y totalmente determinadas materias, dispone que éstas quedan cubiertas por el citado principio de preferencia de ley. Declaración como es sabido, válida en tanto no se produzca una deslegalización.”⁴¹

La preferencia no es un principio constitucional sino un instrumento del legislativo que obliga al Ejecutivo, con el objeto de controlar su potestad reglamentaria y su duración dependerá del mismo legislativo.

Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato⁴² ponen de ejemplo el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, este artículo no constituye una preferencia de ley toda vez que la reserva de ley se encuentra prevista en la Constitución en su artículo 31 fracción IV, sin embargo de no existir tal reserva en la ley suprema de la nación, estaríamos hablando de una preferencia de ley establecida en el Código Fiscal.

2.5 El Principio de Reserva de Ley.

Por Reserva de Ley entendemos todos aquellos ámbitos o materias que son reguladas exclusivamente por normas generales exclusivas del Poder del Estado (leyes) que tiene la función de legislar.

⁴¹ CALVO ORTEGA, Rafael; *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero*, Hacienda Pública Española, N° 1, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1970 citado por PAREDES MONTIEL, Marat y, Raúl, RODRÍGUEZ LOBATO *op. cit.* p. 28.

⁴² *Idem* p. 29.

‘Podemos entender también el principio de reserva de ley como un instrumento por medio de un mandamiento constitucional se reserva el legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia; la reserva de ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador.’⁴³

Como anteriormente mencionamos en el principio de preferencia de ley, el principio de reserva de ley tiene como característica primordial, que se encuentra previsto en la Constitución, toda vez que esta es la Ley Suprema de la Nación y esta misma reserva ciertas materias al contenido de una ley.

Con el objeto de robustecer lo anterior es importante plasmar algunas opiniones de algunos tratadistas del principio de Reserva de Ley como M. S. Giannini, quien define al principio en comento de la siguiente manera:

‘Reserva de la Normación que se expresa en una norma sobre la normación y sobre la producción normativa la cual vincula, al poder de disciplina normativa de una determinada materia, al uso de un solo tipo

⁴³⁴¹ CALVO ORTEGA, Rafael; *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero*, Hacienda Pública Española, N° 1, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1970 citado por PAREDES MONTIEL, Marat y, Raúl, RODRÍGUEZ LOBATO *op. cit.* p. 28.

de acto normativo con exclusión de los actos normativos subordinados, o bien, al uso de un solo tipo de norma, con exclusión de las normas de orden ulterior. La reserva de ley sería así una norma sobre la producción normativa, relativa a los actos con fuerza de ley y las normas primarias.”⁴⁴

Temistocle Martines, constitucionalista italiano expone:

‘Existe una reserva de ley cuando una norma constitucional reserva, de manera precisa, a la ley la regulación (disciplina) de una determinada materia, excluyendo, por lo tanto (o-como veremos-admitiendo sólo en parte) que a la misma pueda ser objeto del poder reglamentario del Gobierno.’⁴⁵

Fernando Pérez Royo⁴⁶, tributarista español, explica a este principio como una figura comprensible en un sistema constitucionalista, que sirve como control de la constitucionalidad de las leyes y normas de carácter general, además de que la reserva de ley no es sólo un límite para el Poder Ejecutivo y su facultad reglamentaria, sino también

⁴⁴ GIANNINI, MASSIMO Severo; ***I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge***, Revista Di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, marzo de 1957, p. 3 y ss citado por Rafael CALVO ORTEGA; ***Consideraciones sobre delegación legislativa en materia de impuestos directos***, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm 80, marzo-abril, 1986 citado por PAREDES MONTIEL, Marat y Raúl, RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.* p. 55.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ PEREZ ROYO, Fernando; ***Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria***, Hacienda Pública Española número 14, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1972 citado por PAREDES MONTIEL, Marat y Raúl, RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.* p. 57.

sirve de freno al legislador, ya que la reserva le impone un límite el cual queda definido y en caso de violarlo estaría contrariando a la constitución.

Gabino Fraga⁴⁷ hace referencia el principio de reserva de ley en su obra Derecho Administrativo manifestando que la Constitución reserva materias que sólo pueden regularse por ley. También menciona que la reglamentación de las garantías individuales solo podrán hacerse por medio de una ley, salvo algunos casos excepcionales, así como es la misma Constitución la que establece la necesidad de las leyes para imponer contribuciones, por lo que al existir términos claros y al prevenir que por medio de una ley se regule la materia, debe entenderse una ley en sentido formal, es decir, expedida por el Poder Legislativo.

Genaro Góngora Pimentel, Ministro de la Suprema Corte de la Nación, con respecto al principio de Reserva de Ley ha sostenido la siguiente opinión:

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

Efectivamente, la materia reservada queda sustraída por imperativo constitucional a todas las normas distintas de la Ley, lo que significa, de un lado, que el Legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la

⁴⁷ Fraga, Gabino, *op. cit.* p. 107.

regulación de la materia determinada y, de otro, que no pueda remitirlo a otras normas secundarias, en especial al Reglamento.

Es decir, con la reserva de ley no se concede al Legislador la facultad de decidir cuál será la naturaleza y rango de las normas que regulen el tema de que se trate, sino lo que se pretende es que la regulación de la materia quede vedada a quien no sea el legislador mismo.”⁴⁸

Por lo anterior, es de observarse que la Reserva de Ley es un Principio propio de los sistemas constitucionalistas que sirve de control de las normas que conforman un orden jurídico, pues es la constitución como Ley Suprema de la Nación, la que reserva a la ley el ámbito de ciertas materias. En nuestra Constitución Política y en específico en materia tributaria, tal principio esta concebido en el artículo 31 fracción IV, que resulta un medio de control del orden establecido, acompañado por el amparo contra leyes previsto en los artículos 103 y 107 constitucionales, pues si bien es cierto que la constitución reserva determinadas materias a la ley, también lo es que estas deben estar apegadas a los mandatos constitucionales previamente establecidos.

El principio de Reserva de Ley no sólo reserva al legislador la regulación de una determinada materia, también impone una obligación de conocer y normar con respecto de un determinado ámbito.

⁴⁸ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David; ***El principio consitucional de la legalidad tributaria y la base gravable del tributo***, Revista Lex, tercera época, año III, núm 19, México, enero de 1997 citado por PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.* p. 57.

El principio de Reserva de Ley que conforma el Principio de Legalidad según la doctrina puede ser absoluto o relativo, cabe mencionar que el principio de reserva de Ley en México ha sido considerado como relativo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación toda vez que ha emitido el siguiente criterio:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la

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

por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”

Semanario Judicial de la Federación, Novena época, Tomo Vi, Noviembre de 1997, p. 78.

(Lo subrayado es nuestro)

Con relación a lo anterior el maestro Antonio Jiménez González⁴⁹ ha sostenido que el Principio de Reserva de Ley puede ser rígida o flexible, en el primer caso deben definirse todos los elementos que deben estar en ley y establecer todo sus contornos. en el segundo, basta con que en la ley se fije los grandes lineamientos o bien límites máximos no excedibles.

⁴⁹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio; *Lecciones de Derecho Tributario*, Cuarta Edición, Ed. Ecafasa, México 1999, p. 194.

Ahora bien el multicitado artículo 31 Fracción IV se encuentra estrechamente enlazado con el artículo 73 Constitucional toda vez que este artículo otorga facultades al Congreso, en su fracción VII, a imponer las contribuciones necesarias a cubrir el gasto público. De lo anterior se desprende que nuestra constitución dispone que la obligación de contribuir es en los términos que establezcan las leyes, por lo que todos los elementos que resulten necesarios para individualizar y fijar el monto de la deuda tributaria deberá en consecuencia estar previstos en ley pues esta es el producto de un proceso que le compete al poder legislativo y por tanto el tributo compete a este. La ley debe abarcar tanto la definición de los elementos esenciales y estructurales del tributo.

Antonio Jiménez González⁵⁰ afirma que si la obligación de contribuir debe soportarse en al forma proporcional y equitativa que dispongan leyes; la ley debe por tanto, definir al menos cada uno de los elementos estructurales de cada tributo, que son los que permiten conocer en cada caso particular el monto de la carga tributaria que cada sujeto debe soportar, además de que la obligación del legislador en el ámbito tributario es tan basta como para que éste garantice que el gobernado estará en condiciones de saber cuándo asume la condición de deudor tributario y si el monto de la deuda responde a las condiciones de proporcionalidad y equidad. Por lo tanto el legislador debe establecer en la ley todos los elementos que permitan llegar a tal fin. Al faltar la prevención de alguno de tales elementos la obligación de contribuir no resultó ser ya conforme a los términos dispuestos por la ley, sino a lo mejor conforme a lo estatuido en un reglamento. Lo que constituye una frontal contravención a la norma constitucional.

⁵⁰ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio; *Lecciones de Derecho Tributario*. Cuarta Edición, Ed. Ecafasa, México 1999, p. 194.

De lo anterior podemos llegar a la conclusión hecha por la Profesora Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz consistente en lo siguiente:

- “1.- Que sólo una Ley del Congreso dé nacimiento a la contribución.
- 2.- Que sea disposición generatriz, debe ser materialmente general, abstracta e impersonal
- 3.- Que es indispensable que la ley en sentido formal y material recoja los elementos esenciales de la contribución
- 4.- Que cualquier alteración, del grado que sea, de una resolución legislativa formal, ha de ser producto del mismo procedimiento y por el mismo órgano que les dio origen.”⁵¹

La Suprema Corte de Justicia de la nación a emitido la siguiente tesis de jurisprudencia con respecto al contenido de los elementos estructurales del impuesto en una ley:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que

⁵¹ VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo; Op. cit. p. 458

para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Tomo 91-96 Primera Parte, Página: 172.

2.6 El Principio de Legalidad en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Una vez analizados los principios de Reserva de Ley y el Principio de Supremacía de Ley por separado, podemos proceder a su análisis en conjunto es decir, al Principio de Legalidad.

Como ya se ha hecho mención en otro apartado de este capítulo, el aforismo *nullum tributum sine lege* es el aforismo que refiere al principio de legalidad tributaria, toda vez que no es concebible la imposición de impuesto alguno sino es mediante una ley con todas sus características. Al respecto, Flores Zavala señala lo siguiente:

‘Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.’⁵²

Narciso Sánchez Gómez con respecto al principio de legalidad hace el siguiente razonamiento:

‘Por otra parte examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que sí se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que debe

⁵² FLORES ZAVALA, Ernesto. *Op. cit.*, p. 209.

soportar, sino que fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley...”⁵³

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido ya una tesis de jurisprudencia al interpretar el artículo 31 fracción IV, cuyo rubro y contenido es el siguiente:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se

⁵³ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso. *Op. cit.* p.147.

satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”

Apéndice de 1995, tomo I, Parte SCJN, Séptima Época, Pleno, tesis 168, página 169.

El principio de legalidad esta conformado por dos elementos que dan explicación a su existencia, estos son el Principio de Reserva de Ley y el Principio de Supremacía de la ley. El principio de legalidad consiste en el hecho de que todo impuesto es válido cuando este se encuentre previsto en una ley, toda vez que es esta (la ley) la que debe contener los elementos estructurales de los impuestos, por ser a la que le compete o se le reserva el hecho de otorgar los lineamientos en materia contribuciones por mandato constitucional expreso (Principio de Reserva de Ley). Sin embargo el principio de legalidad también establece las relaciones entre el ordenamiento jurídico y el acto administrativo, por lo que la actuación de la administración debe ser jurídica, es decir debe estar apegada a las normas que tienen el carácter de ley, por ser esta un instrumento limitante del ejercicio del poder cuya superioridad sobre cualquier otra norma (Supremacía de la Ley) se encuentra plenamente reconocida por la Ley Suprema de la Nación.

Marat Paredes y Raúl Rodríguez Lobato con respecto a lo anterior hacen la siguiente observación:

“Actualmente el principio de legalidad en su aspecto normativo, el relativo a crear normas y la jerarquía de las mismas, se nutre de dos premisas fundamentales: la reserva de ley y la primacía de la ley, ambas le dan sustancia...”⁵⁴

Ahora bien, el principio de legalidad consagrado en el artículo 31 fracción IV impone la obligación de contribuir a los mexicanos y no hace mención alguna con respecto

⁵⁴ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.* p. 57.

de los extranjeros. De lo anterior se entendería que todo extranjero que resida en nuestro país no está obligado a contribuir por no haber una obligación impuesta en Ley Suprema de la Nación, pero esto no es así, toda vez que los extranjeros están obligados a contribuir de la misma forma que los nacionales.

Alfonso Cortina Gutiérrez⁵⁵ manifiesta que si mexicanos o extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones públicas, entre ellas la del pago de impuesto.

La profesora Villalobos Ortiz con respecto a la obligación de los extranjeros a contribuir al gasto público hace la siguiente puntualización:

“...habida cuenta de que jurisprudencialmente se estableció que al no prohibirse expresamente la fijación de impuestos a cargo de extranjeros, corresponde a la legislación ordinaria establecerlos, por lo que en diversos cuerpos legislativos se crean obligaciones fiscales a los extranjeros; siendo entre otros el caso del artículo 32 de la Ley de Nacionalización y Naturalización...que impone a los extranjeros y las personas morales extranjeras, la obligación de pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen. Lo mismo se desprende del

⁵⁵ GUTIERREZ CORTINA, Alfonso; *Curso de Política de México*, Porrúa, México 1997 p. 26 citado por CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Op. cit.* p. 173.

artículo 1° en relación con el 9 y 10 del Código Fiscal de la Federación...
y en los artículos 1° al 3° del la Ley del Impuesto sobre la Renta.”⁵⁶

Raúl Rodríguez Lobato⁵⁷, con respecto a la obligación de tributar por parte de los extranjeros menciona al Tratado de la Habana sobre la condición jurídica del extranjero de 1928, dónde se prevé que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales.

Por otro lado, no se debe perder de vista que la concepción del principio de legalidad tributaria no queda en el entendimiento único de la validez de un impuesto mientras se encuentre contemplado en una ley, como el artículo 31 fracción IV señala, puesto que este artículo guarda estrecha relación con los artículos 14 y 16 de la nuestra Carta Magna y es aquí en dónde se limita el actuar de las autoridades administrativas. De este modo el principio de legalidad tiene presencia en la aplicación de las leyes tributarias y es por tanto un principio esencial en el orden jurídico.

El artículo 14 establece que: “ A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna...”, lo cual establece un límite temporal de las disposiciones fiscales y es una característica propia de las leyes.

En el mismo artículo en su párrafo segundo, dispone: ‘Nadie podrá ser privado de la vida, libertad, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los Tribunales

⁵⁶ VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo ; Op. cit. p. 468.

⁵⁷ RODRÍGUEZ LOBATO Raúl; *Textos Universitarios*, México, 1983 p. 27 citado por VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo ; Op. cit. p. 469

previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades del procedimiento conforme a las leyes expedidas con anterioridad el hecho”, este precepto obliga a la estricta observancia de las autoridades con respecto a su actuar, puesto que para poder privar de la vida, de la libertad, o de sus posesiones debe ser mediante un juicio que observe las formalidades esenciales del procedimiento con apego a las leyes que hayan sido expedidas anteriormente. Narciso Sánchez Gómez al respecto señala:

‘Si bien es cierto que dicha garantía originalmente se instituyó para la materia penal, también lo es que se ha hecho extensiva a todas las actividades y ámbitos de los Poderes Públicos y en especial en la materia fiscal, para que los procedimientos respectivos sean congruentes con el contenido normativo que los rige, cuidándose toda la secuela del procedimiento desde su iniciación, desarrollo, hasta la culminación, fundando y motivando cada una de sus partes en forma expresa y por autoridad competente, y dándole la oportunidad al gobernado de ser escuchado en su momento, de ofrecer pruebas para poder ofrecer o justificar sus derechos, y de esta forma no dejarlo en estado de indefensión’⁵⁸.

El artículo 16 prescribe: ‘Nadie puede ser molestado en su persona familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento...’. Como lo ha manifestado Mayolo

⁵⁸ SANCHEZ GOMÉZ, Narciso, *op. cit.* p. 47.

Sánchez Fernández⁵⁹ la extensión y efectividad jurídicas de este artículo constitucional pone a la persona a salvo de todo acto que afecte su esfera jurídica, bien por que sea arbitrario (no basado en norma legal alguna) o por que resulte contrario a algún precepto legal, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que pertenezca.

Cuando el artículo 16 menciona la obligación de fundar y motivar la causa legal de procedimiento significa que la autoridad a través de los actos que emite o procedimientos que sigue en contra de alguien, debe justificar su actuación y razonar su proceder.

Por justificar la actuación de la autoridad debemos entender que la autoridad al expedir una resolución que lesione o vaya en perjuicio de un particular, debe mencionar con precisión las disposiciones legales aplicables al caso concreto.

Razonar su proceder significa que además de señalarse las normas jurídicas específicas aplicables en al especie, deben contenerse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en cuenta para emitir al acto de molestia.

Es indispensable que exista adecuación entre los requisitos anteriormente descritos, de tal modo que se concreten los motivos invocados y las normas aplicables.

Estas exigencias procedentes de la Constitución deben ser acatadas por la autoridad no obstante que el artículo 68 del código Fiscal establece una presunción de legalidad en

⁵⁹ SÁNCHEZ FERNANDEZ, Mayolo, *op. cit.* p. 105

los actos de las autoridades administrativas, toda vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación a seguido el siguiente criterio:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS

ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional,

todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado,

entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el

precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben

señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones

particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración

para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación

entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el

caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el

precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su

persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito

de autoridad competente que funde y motive la causa legal del

procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus

actos a la ley, expresando ley de que se trate y los preceptos de ella que

sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa,

específicamente, para poder considerar un acto autoritario como

correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a) .- Los cuerpos

legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los

supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para

que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud,

precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y
b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.”

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Octava Época, Tomo: 64, Abril de 1993, Tesis: VI. 2o. J/248 Página: 43

“La acción administrativa encuentra en la Ley su motor y su límite: su motor por que la norma jurídica distribuye las competencias, otorga a cada agente el título que lo habilita para obrar, le asigna los objetos que debe entender y le confiere para ello los poderes necesarios; su límite, ya que la acción administrativa no puede contrariar a la ley”⁶⁰

Arrijo Vizcaíno opina que el principio de legalidad con respecto a los actos administrativos obedece a los dos siguientes enunciados:

- a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

⁶⁰ RIVERO, Jean; *Dorit Administratif, Dalloz*, 1960. p. 45 citado por OLIVERA TORO, Jorge *op. cit.* p.7

- b) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.⁶¹

Narciso Sánchez Gómez hace referencia al principio de legalidad en materia administrativa de la siguiente manera:

“...la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, deben estar consignados de manera expresa en la Ley de tal modo que no quede margen para arbitrariedad de las autoridades extractoras ni para el cobro de impuesto imprevisible o título particular, sino que el sujeto de la obligación tributaria en todo momento pueda conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada cuasante”⁶².

La Suprema Corte de Justicia de la Nación resume en la siguiente tesis el principio de legalidad en el ámbito administrativo, cuyo rubro y contenido es el siguiente:

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

⁶¹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; *Derecho Fiscal*, Décimo cuarta edición, Ed. Editorial Themis, México 1999. pp. 267 y 268.

⁶² Sánchez Gómez, Narciso *op. cit.* p.147.

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

Cabe hacer a alusión a que no obstante que la Constitución determina una obligación de contribuir a los gastos públicos a los mexicanos como sujetos pasivos de dicha carga y para poder cumplir con este mandato la misma Constitución establece que es por medio de la ley, esta debe hacer también observación de los principios de proporcionalidad y equidad, con la condición de que se destinen al gasto público.

La Profesora Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz⁶³ hace referencia a la asociación de principios al considerar que sin bien la constitución ordena que las contribuciones deben encontrarse prevista en leyes, también ordena que su sujeto activo son la Federación, los Estados y los Municipios, que el objeto de las contribuciones son el gasto público y que todo lo anterior queda condicionado al mandato supremo de que la constitución debe ser proporcional y equitativa que en el sentido clásico filosófico expresa la idea de Justicia Tributaria por referirse a la capacidad de pago de los ciudadanos y a la igualdad de contribuir en condiciones iguales. Esto en sentido económico y social implica que las contribuciones no sean ruinosas e inequitativas y por mayoría de razón, de que quien no tenga sino el mínimo necesario para su subsistencia este exento a contribuir, siendo el caso contemplado en el artículo 123 constitucional tratándose del salario mínimo con relación al 27 del mismo ordenamiento.

⁶³ VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo; *op. cit.* p. 466

En conclusión, el principio de legalidad consiste en que todo impuesto para ser válido debe estar previsto en una ley, puesto que la ley es la manifestación de la voluntad de pueblo y es el pueblo mismo, mediante sus representantes, quienes se impone cargas tributarias para contribuir a los gastos público y su observancia es obligatoria para las autoridades, puesto que la ley es el instrumento que faculta y limita el actuar de las autoridades. Ahora bien el principio de legalidad tributaria contenida en el artículo 31 fracción IV en relación con el artículo 14 y 16 constitucionales aseguran a las personas sus bienes y los derechos, otorgándoles la convicción de saber a que atenerse, por lo que les genera un estado de confianza, el conocer los alcances de las actuaciones de las autoridades y sus obligaciones para con el Estado.

2.7 Excepciones al Principio de Legalidad Tributaria

La primera de las excepciones al principio de legalidad la constituye la facultad que tiene el titular del Ejecutivo Federal para suspender las garantías constitucionales, como lo es la fracción IV del artículo 31, en los casos de emergencia que el artículo 29 de la misma Carta Magna dispone:

“Artículo 29.- En los casos de invasión perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la

Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculos para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”

En consecuencia, en el supuesto de no encontrarse en situaciones consideradas como graves la Constitución autoriza al ejecutivo para dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación se estaría en presencia de un Decreto de Ley. Antonio Jiménez González define al Decreto de Ley de la siguiente manera:

“...Decreto de ley es una norma con rango de ley dictada por el órgano estatal al que no corresponde normalmente el ejercicio de la función legislativa sino por vía de excepción se ve habilitado para ello por mandamiento constitucional”⁶⁴

La suspensión de las garantías es parcial y no comprende todas, sino las necesarias que sean obstáculo al problema que haya motivado la mencionada suspensión.

⁶⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio *op. cit.* p. 196.

Con relación a lo anterior, nuestro máximo tribunal ha manifestado los siguientes criterios:

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

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo: XL,
Página: 3630

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

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

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo: XL, Página: 3631.

La segunda excepción al Principio de Legalidad es la facultad tributaria del Poder Ejecutivo en materia de comercio exterior para crear, aumentar, disminuir o suprimir cuotas de tarifas de importación y exportación. Esta excepción se incluyó en el texto constitucional en diciembre de 1950⁶⁵, debido a razones de política económica, con el fin de defender a la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior. La excepción mencionada se encuentra en el párrafo segundo del artículo 131:

Artículo 131.- [...]

‘El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el

⁶⁵ PAREDES MONTIEL Marat y Raúl. RODRÍGUEZ LOBATO, *Op. cit.*, p. 33.

Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

Ante esta situación planteada por el artículo anteriormente citado existe la posibilidad de que la Constitución autorice al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y con objetos fijos, a los que reciben el nombre de decretos delegados. Antonio Jiménez González opina lo siguiente:

“..en virtud de tal técnica es el propio órgano legislativo el que constitucionalmente se halla habilitado para transferir vía acto delegatorio ciertas facultades legislativas a favor del Titular del Poder Ejecutivo en determinados supuestos tasados, hipótesis prevista en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”⁶⁶.

Con relación a los decretos delegados la Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitido el siguiente criterio:

“PRESIDENTE DE LA REPUBLICA. DECRETOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS, EXPEDIDOS POR EL. No puede discutirse que el decreto en materia arancelaria de 21 de octubre de 1957, no obstante haber sido expedido por el presidente de la República, constituye un acto legislativo y no administrativo, si se toma en cuenta

⁶⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.* p. 197.

que el propio decreto se apoyó expresamente en los artículos 6o. y 8o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el propio año de 1957, que autorizaron al Ejecutivo Federal para legislar en materia arancelaria, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 131 constitucional en su segundo párrafo. En consecuencia, el decreto reclamado constituye un ordenamiento general y abstracto, que no obstante provenir del Ejecutivo, se expidió en uso de facultades extraordinarias que le fueron conferidas por el Congreso de la Unión, en los términos de los artículos 29 y 131, segundo párrafo, de la Constitución Federal, y en tal virtud, el propio decreto queda comprendido en la acepción que otorga a la palabra "ley" la Carta Fundamental, en relación con el amparo contra leyes, puesto que tratándose de facultades delegadas, el Ejecutivo actúa como órgano legislativo, en sustitución y con autorización del Congreso Federal, y no como administrador, por disposición expresa de la Constitución, y por tanto los decretos expedidos en uso de tales facultades, tienen la misma naturaleza y jerarquía de las leyes ordinarias del propio Congreso. Por otra parte, aunque en la especie las facultades otorgadas al Ejecutivo, fueron aprobadas posteriormente por el Congreso de la Unión, en los términos de la parte final del invocado artículo 131 constitucional, la circunstancia de que se hubiese cumplido con todos los requisitos formales en relación con el acto legislativo por lo que concierne al Ejecutivo en cuanto a las facultades delegadas, como al Congreso, respecto de su aprobación posterior, no priva al Poder Judicial de la Federación para juzgar de su constitucionalidad. Por tanto, el presente

caso está comprendido dentro de los supuestos del artículo 11, fracción XII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, sin que sea obstáculo a la conclusión anterior, la circunstancia de que en la exposición de motivos del decreto de 30 de diciembre de 1957, que creó el precepto anteriormente transcrito, y por tanto, otorgó competencia a este Tribunal funcionando en Pleno para conocer de los recursos de revisión formulados contra las sentencias dictadas en los juicios de amparo contra leyes, únicamente se haga referencia a las leyes expedidas por el Congreso de la Unión y por las Legislaturas de los Estados sin hacer mención de las diversas leyes expedidas por el presidente de la República en uso de las facultades extraordinarias y delegadas, ya que en primer término, esa omisión pudo haber sido involuntaria, y en segundo lugar, dicha exposición de motivos no puede prevalecer sobre el texto legislativo, tal como fue aprobado y publicado, puesto que la propia exposición constituye un medio auxiliar de interpretación legislativa, cuando el texto legal es oscuro e impreciso, y en la especie el precepto transcrito con anterioridad, es suficientemente claro en el sentido de que el Tribunal en Pleno es competente para conocer de los amparos en revisión en los cuales se controvierte la constitucionalidad de una ley en general, y no exclusivamente las expedidas por el Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados.”