

El principio de legalidad tributaria, bajo los lineamientos de la jurisprudencia de la SCJN


JURIDICA

 Consultoría y
Defensa, S.C.


○ Rigoberto Reyes Altamirano

Introducción

El presente artículo analiza el principio de legalidad tributaria bajo los lineamientos o directrices que la SCJN ha sustentado, interpretando diversas disposiciones fiscales.

El punto de partida es describir brevemente el tratamiento que ha tenido el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, como derecho fundamental reclamable en juicio de amparo, para después pasar a examinar las jurisprudencias o precedentes de la SCJN que abordan el principio de legalidad tributaria.

Son tres vertientes del principio de legalidad tributaria sobre los que se centra esta investigación: *respecto al proce-*

so legislativo de creación de la ley; en torno a la ley misma y los elementos de las contribuciones, así como referente a la denominada reserva de ley, absoluta y relativa.

I. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CPEUM, Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN

Dicho precepto contiene cuatro enunciados fundamentales respecto a la obligación de contribuir,¹ como son: *la legalidad tributaria, la equidad y capacidad tributaria y el destino público de la contribución para cubrir el gasto público.*

Nos centraremos en el principio de legalidad tributaria, que representa la aspiración democrática para que sea el Po-

1. Por lo que atañe a la obligación de contribuir al gasto público que norma el artículo 31, fracción IV, CPEUM, y su diferencia con la obligación fiscal, analícese la tesis 1a. CII/2012 (10a.), de la Primera Sala de la SCJN, **OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS Y OBLIGACIÓN FISCAL. SUS DIFERENCIAS**. Registro digital: 2000852, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro VIII, mayo de 2012, tomo 1, página 1108.

der Legislativo quien cumpla este mandato, porque es el ideal; sin embargo, en ocasiones, es el propio poder constituyente el que otorga también este mandato al Poder Ejecutivo; por ello el concepto de ley, que establece Giannini,² es el más acertado al conceptualizarla “como la manifestación de la voluntad del Estado emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa”.

Recordemos que en México, excepcionalmente el Presidente de la República puede actuar como legislador, aumentando, disminuyendo o suprimiendo las cuotas de las tarifas a la exportación e importación, conforme al párrafo segundo del artículo 131, CPEUM.

II. LA EVOLUCIÓN DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CPEUM, COMO DERECHO FUNDAMENTAL RECLAMABLE EN JUICIO DE AMPARO

Ignacio L. Vallarta³ es el precursor del criterio que “en la libertad del sufragio (...) estaba el remedio de los abusos del poder legislativo” y concretamente en la proporcionalidad y equidad de las contribuciones; de ahí que el Poder Judicial no debía analizar la posible contravención a estos principios, porque correspondía al Legislativo.

Derivado de lo anterior, encontramos, entre otros, los criterios siguientes: “La fracción IV del artículo 31 constitucional no constituye una garantía individual y su violación no puede dar margen a la concesión del amparo” (**ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, VIOLACIÓN AL**, Segunda Sala de la SCJN, en tesis sustentada el 16 de agosto de 1939, Quinta Época, tomo LXI, página 2724 del Semanario Judicial de la Federación); “La Suprema Corte de Justicia no tiene facultad para calificar la proporcionalidad y equidad del impuesto, en virtud de que, en razón misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucionalmente corresponde hacer al Poder Legislativo, que para ello cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal” (**IMPUESTO, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS**, Semanario Judicial de la Federación, tomo LXXVIII, Quinta Época, página 3871, tesis sustentada el 24 de noviembre de 1943); y “por ningún concepto le corresponde invadir el campo estrictamente legislativo reservado al poder de esta denominación, en cuanto a decidir el carácter, tipo y calidades de las cargas fiscales que son convenientes, así como las ramas, industrias o actividades sobre las que deben recaer, pues debe estimarse que el reparto de dicha carga tributaria entre todos los sectores de la nación, ya sea tomando en cuenta las actividades que desarrollan como los ingresos que obtienen, es exclusivo del Poder Legislativo”. (**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS**, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, tomo CXX, Quinta Época, página 649).⁴

El 21 de septiembre de 1940, la Segunda Sala de la SCJN decidió variar el criterio, consistente en que corresponde al Poder Legislativo vigilar el cumplimiento del artículo 31, fracción IV, CPEUM, y para ello determinó lo siguiente:

*El Poder Judicial Federal está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos de dicho Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esta tesis se funda en que la facultad del Poder Judicial proviene de la obligación que tiene la Suprema Corte de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de esa garantía, consignada en los artículos 14 y 16, porque no sólo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia el 31 del Pacto Federal, y por lo mismo, la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y fundada, en perjuicio de alguno de los asociados. **IMPUESTOS. FACULTAD DEL***

2. Citado por Rodríguez Lobato, “**EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA**”, Editorial Porrúa, SA, México 2001, página 13.

3. **OBRAS**, tomo IV, Editorial Porrúa, SA, página 28.

4. Véase la evolución del artículo 31, fracción IV, CPEUM, en el **DICCIONARIO DE TÉRMINOS FISCALES**, Rigoberto Reyes Altamirano, primera edición, Tax Editores Unidos, México 1997, páginas 312 y 313.

PODER JUDICIAL FEDERAL PARA JUZGAR SOBRE SU PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD. Registro digital: 902037, Quinta Época, Tesis: 1364. Fuente: Apéndice 2000. Tomo I, Const., P.R. SCJN, página 960. Amparo 6428/38.-Morales Antonio y coagraviados.- Unanimidad de cinco votos.-La publicación no menciona el nombre del ponente. Informe 1940, Quinta Época, página 35.

A partir de que la SCJN determinó considerar que el artículo 31, fracción IV, CPEUM constituye un derecho fundamental para el gobernado, inició la construcción metodológica constitucional, a través de la jurisprudencia, de los principios tributarios que contiene y en esta ocasión haremos referencia a la legalidad tributaria.

III. LOS LINEAMIENTOS DE LA SCJN SOBRE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA⁵

Para su estudio hemos decidido separarlo así: *el proceso legislativo que da origen a la emisión de la ley; la emisión de la ley fiscal y los elementos de la contribución; y la reserva relativa en el principio de legalidad tributaria*, los cuales pasamos a desarrollar.

2.1. El proceso legislativo que da origen a la emisión de la ley fiscal

En torno a éste, analizamos las que se indican enseguida:

A. El principio de legalidad tributaria, incluye que el proceso legislativo para emitir la ley cumpla con los requisitos previstos para su creación

El pleno de la SCJN, respecto al procedimiento legislativo sustentó la tesis **INICIATIVA DE LEYES Y DECRETOS. SU EJERCICIO ES IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO, POR FORMAR PARTE DEL PROCESO LEGISLATIVO**,⁶ y dispuso como fases del proceso legislativo las siguientes:

“a) Iniciativa. Se traduce en el acto por virtud del cual, los sujetos autorizados constitucionalmente por el artículo

71, presentan o proponen, ante la cámara de origen del Congreso de la Unión que corresponda, un proyecto de ley o decreto, con lo cual se pone en marcha el mecanismo para la formación de las leyes en nuestro sistema constitucional.

- b) **Discusión.** Es la etapa del proceso legislativo en la cual, con arreglo a las disposiciones consagradas en el Reglamento de Debates se examinan las iniciativas de ley o decreto por los legisladores en cada una de las cámaras que integran el Congreso Federal y se hace el intercambio de opiniones en favor o en contra de la proposición.
- c) **Aprobación.** Una vez agotada la discusión en el seno de la cámara de origen, se recoge la votación nominal de los legisladores, la cual, de ser suficiente, provocará la aprobación del proyecto de ley o decreto, debiendo entonces remitirse para su discusión y aprobación a la cámara revisora. Debe destacarse que el proceso de discusión y aprobación de las iniciativas debe realizarse de manera sucesiva en ambas cámaras, por así establecerlo el epígrafe del artículo 72 constitucional, siendo que por lo que toca a los proyectos de decretos o leyes que versen sobre empréstitos, contribuciones, reclutamiento de tropas y responsabilidades políticas de servidores públicos, la discusión deberá realizarse primero en la Cámara de diputados, fungiendo como revisora la de senadores; por lo demás, no existe impedimento constitucional para que la etapa de discusión se inicie, indistintamente, en cualquiera de las cámaras.
- d) **Sanción.** Una vez aprobado un proyecto de ley por ambas cámaras del Congreso Federal, se remite al Ejecutivo Federal para que, de no tener observaciones, ordene su publicación. El ejercicio de observaciones al proyecto se ha denominado como derecho de veto, que provoca su devolución a la cámara de origen para su revisión, discusión y, en su caso, nueva aprobación por dos terceras partes del número total de votos, la cual, de darse, generará a su vez la remisión del proyecto a la cámara revisora para los mismos efectos, que, de ser aprobada, deberá publicarse inmediatamente por el Ejecutivo.

5. Recordemos que Manuel Aragón precisa: “la reserva a la ley de determinadas materias no significa sólo la reserva al órgano más (directamente) democrático, sino también al órgano que por contener la representación de la pluralidad de opciones políticas permite que todas ellas (y no sólo la opción mayoritaria) participen en la elaboración de la norma”. **LA EFICACIA JURÍDICA DEL PRINCIPIO DEMOCRÁTICO.** *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 8, núm. 24, septiembre-diciembre 1988. Consultado en: <https://www.cepc.gov.es/sites/default/files/2021-12/24905re-dc024009.pdf>

6. Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo X, septiembre de 1999, tesis P. LXIV/99, página 8.

- e) Promulgación o publicación. Consiste en la etapa del proceso legislativo en que el Ejecutivo Federal, una vez aprobado definitivamente el proyecto de ley o decreto en los términos requeridos con anterioridad, ordena que la norma recién creada se haga del conocimiento de los gobernados mediante su publicación en el Diario Oficial de la Federación.
- f) Inicio de vigencia. Aun cuando la fecha en que la norma legal se vuelve obligatoria constituye propiamente un efecto producto.”

Es decir, se precisa que el inicio del principio de legalidad tributaria es el proceso legislativo que da origen a la norma general; por ello, anotamos que el principio de legalidad conocido como “*Principio Lege Promulgata*”, o el proceso legislativo que da origen a la ley, forma parte además, de los derechos fundamentales de seguridad jurídica, que implica, a decir de Antonio E. Pérez Luño,⁷ que la condición para que una norma jurídica sea obligatoria debe o debió ser adecuadamente promulgada, es decir, “*tiene que haber sido dada a conocer a sus destinatarios mediante las formalidades que se establezcan en cada caso*”.

Como ejemplo de violación al principio de legalidad tributaria, al no haberse respetado el proceso legislativo, podemos citar la jurisprudencia 51/2002, del pleno de la SCJN:⁸ **CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 8o. TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS Suntuarios, ES INCONSTITUCIONAL POR NO HABERSE DISCUTIDO PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVI, diciembre de 2002, página 5.

B. En el proceso de creación de la ley fiscal debe justificarse expresamente el fin extrafiscal de una contribución

Este criterio lo dispuso la Primera Sala de la SCJN, en la jurisprudencia 46/2005, como sigue:

Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por

7. Citado por Miguel Carbonell, “**LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN MÉXICO**”, Editorial Porrúa, SA, México 2005, página 586.

8. Consúltese también la tesis de la Primera Sala de la SCJN, **IRREGULARIDADES FORMALES EN EL PROCESO LEGISLATIVO. PARA DETERMINAR SU EXISTENCIA ES NECESARIO REMITIRSE AL DIARIO DE LOS DEBATES DE LAS CÁMARAS, Y NO SOLAMENTE A LO PUBLICADO EN LA GACETA PARLAMENTARIA O AL CONTENIDO DE LA VERSIÓN ESTENOGRÁFICA DE LAS SESIONES DE LAS CÁMARAS.** Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIX, junio de 2004, tesis 1a. LXX/2004, página 235.

*tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva. **FINES EXTRA FISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Mayo de 2005, Pág. 157.*

Al modificar este criterio el pleno de la SCJN consideró “*que si de la simple lectura de una norma tributaria se advierte, prima facie, que está orientada a impulsar, conducir o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, y los fines que pretende son fácilmente identificables en tanto se desprenden con claridad del propio precepto sin necesidad de hacer un complicado ejercicio de interpretación, es incuestionable que el juzgador puede sostener que el precepto relativo establece fines extrafiscales aunque sobre el particular no se haya hecho pronunciamiento alguno en la exposición de motivos o en el proceso legislativo respectivo*”. **FINES EXTRA FISCALES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LOS ESTABLEZCA.** Tesis P. XXXIII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVI, diciembre de 2007, pág. 20.

C. Los fines extrafiscales no pueden justificar la violación al artículo 31, fracción IV, CPEUM

Así lo determinó el pleno de la SCJN, cuando sustentó: “*La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto*”. **CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRA FISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** Tesis: P. CIV/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 192744, tomo X, diciembre de 1999, pág. 15.

2.2. Los elementos de la contribución que debe contener la ley fiscal para cumplir con el Principio de Legalidad

Sobre el tema, examinamos los criterios que a continuación se citan:

A. El principio de legalidad en materia impositiva significa que no tan solo el acto creador del impuesto deba emanar del poder legislativo, 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

Esta es la piedra angular relativa a que todos los elementos de la contribución deben provenir del legislador, y por ello el pleno de la SCJN indicó: “*examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley*”. **(IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** Registro digital: 232797, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación. Volumen 91-96, Primera Parte, página 173. Séptima Época, Apéndice de 1995, tomo I, parte SCJN, página 169).

El mismo pleno enumeró cuáles son estos elementos de la contribución, es decir, se “*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”. (**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.** Registro digital: 232796, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación. Volumen 91-96, Primera Parte, página 172. Nota: en el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro “**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBE SALVAGUARDAR LOS.**”).

Por no determinarse desde la ley la base gravable de la contribución para determinados contribuyentes,⁹ el pleno de la SCJN, Tesis: P./J. 32/95, determinó que el extinto artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, “en relación con los demás que integran la ley, permite concluir que no se establece la base conforme a la cual debe determinarse el tributo a cargo de los sujetos que otorgan el uso o goce temporal de bienes que se destinarán a las actividades empresariales de otros contribuyentes del impuesto. . . la base del impuesto debe ser establecida de manera que permita calcular el gravamen en todos los casos que coincidan con el supuesto previsto como hecho imponible, sin que pueda derivarse por analogía, igualdad o mayoría de razón, en virtud del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, que garantiza la certidumbre jurídica de los gobernados y erradica la arbitrariedad de las autoridades aplicadoras de la ley”. **ACTIVO DE LAS EMPRESAS, LEY DEL IMPUESTO AL. VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE NO ESTABLECE LA BASE DEL IMPUESTO PARA CONTRIBUYENTES ARRENDADORES NO EMPRESARIOS.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro digital 200253, tomo II, noviembre de 1995, pág. 29.

B. Se respeta el principio de legalidad, si una contribución aparece regulada en los artículos transitorios de una ley

Para ello véase la jurisprudencia 8/86 del pleno de la SCJN, Informe de 1986, Séptima Época, página 646, denominada “**IMPUESTO. NO ES INCONSTITUCIONAL LA LEY POR EL SOLO HECHO DE INCLUIR EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS UN IMPUESTO ESPECÍFICO**”. La consideración medular del criterio fue:

“Si bien los artículos transitorios en ocasiones sirven para precisar el alcance de la ley con la cual se relacionan, ya sea mediante la fijación del período de su vigencia o la determinación de los casos en los cuales será aplicada, también lo es que al incluir en un artículo transitorio un impuesto específico no determina la inconstitucionalidad de la ley pues dicha disposición forma parte integrante del ordenamiento legal. Además, la violación al artículo 72, inciso f), de la Constitución sólo podría darse si no se cumplieran los requisitos, pasos o trámites, a que aluden los incisos del a) al e) del propio artículo . . .”

En cuanto a este criterio, desde luego que lo compartimos, pero opinamos que lo que encontramos en estas leyes emitidas, en realidad es una inadecuada técnica legislativa del legislador.

C. El legislador tiene libertad para fijar contribuciones, siempre que respete los principios del artículo 31, fracción IV, CPEUM

El pleno de la SCJN ha determinado respecto a estas atribuciones lo siguiente:

- a) La Federación tiene facultades para gravar los gastos y erogaciones de las personas. Para este efecto analícese la jurisprudencia 4/89, informe de 1989, página 554, Octava Época, de rubro **GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACUL-**

9. En complemento a este criterio, analícese también **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES**, en el que se argumenta que “para verificar si determinada prestación pública patrimonial viola el mencionado principio por considerar que su base gravable no está debidamente establecida, debe partirse del análisis de la naturaleza jurídica de la contribución relativa, pues si constituye un gravamen de cuota fija puede prescindirse de ese elemento cuantificador del tributo, sin que ello implique una violación al indicado principio de justicia fiscal, al ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, por lo que el gobernado conocerá en todo momento la forma en que debe contribuir al gasto público; en cambio, si se trata de un impuesto de cuota variable, debe verificarse que el mecanismo conforme al cual se mide o valora la capacidad contributiva descrita en el hecho imponible, no dé margen al comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades exactoras, sino que genere certidumbre al causante sobre la forma en que debe cuantificar las cargas tributarias que le corresponden, independientemente de que el diseño normativo pueda infringir algún otro postulado constitucional”. (Registro digital: 2004260, Décima Época, tesis 2a. LXIII/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXIII, agosto de 2013, tomo 2, página 1325. Contradicción de tesis 379/2012. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito. 15 de mayo de 2013. Nota: esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada).

TAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.

- b) *“Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino”.* **(CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN.** Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, tomo VI, Primera Parte, jurisprudencia 17/90, página 75).
- c) El Poder Legislativo, por lo que se refiere al *“diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales”.* **(SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.** Registro digital: 170585. Primera Sala de la SCJN, Novena Época, Tesis: 1a./J. 159/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, diciembre de 2007, página 111).

D. No se contraviene el principio de legalidad, si para determinar la cuota de una contribución un ordenamiento federal se remite a uno estatal o viceversa¹⁰

De esta opinión es el pleno de la SCJN, al razonar que *“si bien es verdad que de acuerdo con el principio de le-*

galidad en materia tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los elementos del tributo deben estar previstos en la ley para que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica en cuanto a su pago, también lo es que no existe ningún impedimento constitucional para que el legislador fije la cuota o tarifa de un gravamen remitiendo a las que se establezcan en otra ley, porque al hacerlo así, adopta o integra esos elementos, sin que por ello se demerite la certeza y seguridad jurídica de los mismos, que es el fin perseguido por el citado principio”, por lo que es válido que *“el artículo 227, fracción II, de la Ley Federal de Derechos establezca que el derecho por uso o aprovechamiento de aguas nacionales se pague conforme a las cuotas vigentes en el Distrito Federal cuando sean extraídas dentro de los límites de la Cuenca o Valle de México”.* **AGUAS NACIONALES. EL ARTICULO 227, FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL REMITIR A UNA LEY LOCAL PARA LA DETERMINACION DE LA CUOTA POR SU USO O APROVECHAMIENTO.** Registro digital: 820262, Octava Época, tesis P. 21, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Núm. 7, agosto de 1988, página 11.

En cambio, se viola el principio de legalidad tributaria *“cuando en los códigos y leyes locales se prevé que los derechos por servicio de alumbrado público se calculen tomándose como base la cantidad que se paga por consumo de energía eléctrica, en realidad se establece un gravamen sobre dicho consumo y no un derecho previsto por la legislación local. En efecto, debe existir una relación lógica entre el objeto de una contribución y su base, principio que se rompe en casos como éstos, pues ninguna relación hay entre lo que se consume de energía eléctrica y la cantidad que debe pagarse por el servicio de alumbrado público, debiendo concluirse que en realidad se trata de una contribución establecida por las legislaturas locales al consumo de fluido eléctrico, con lo cual invaden la esfera de facultades exclusivas de la Federación y contravienen la Constitución General de la República”.* **(ALUMBRADO PÚBLICO, DERECHOS POR SERVICIO DE. LAS LEYES O CÓDIGOS LOCALES QUE ESTABLECEN COMO REFERENCIA PARA SU COBRO LA CANTIDAD QUE SE PAGA POR EL CONSUMO DE ENERGÍA ELÉCTRICA SON INCONSTITUCIONALES PORQUE INVADEN LA ESFERA DE ATRIBUCIONES**

10. Relacionado con el tema véase la tesis CXLVI/90, **NÓMINAS, IMPUESTO SOBRE. LA REMISIÓN QUE HACE LA LEY QUE LO CREA A UNA LEY FEDERAL PARA ESTABLECER SU FECHA DE PAGO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.** Registro digital: 207102, Tercera Sala de la SCJN, Octava Época, tesis CXLVI/90, Semanario Judicial de la Federación. Tomo VI, Primera Parte, Julio-Diciembre de 1990, página 167.

DE LA FEDERACIÓN. Registro digital: 206077, pleno de la SCJN, Octava Época, tesis P. 6. Semanario Judicial de la Federación. Tomo I, Primera Parte-1, enero-junio de 1988, página 134).

E. Se contraviene el principio de legalidad tributaria cuando existan conceptos confusos o imprecisos para definir los elementos de los impuestos, es decir que haya indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo

Así se sustentó por el pleno de la SCJN, en la tesis P./J. 106/2006, **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIV, octubre de 2006, pág. 5.

Como ejemplo de ello es haberse establecido en la Ley del IVA el término “*actividades que no sean objeto del impuesto que establece esta Ley*”, lo que consideró el pleno de la SCJN que “*es un elemento normativo relevante para el cálculo del impuesto que carece de claridad y concreción razonables para su aplicación por un contribuyente promedio, tomando en cuenta que con dicho vocablo se hace referencia prácticamente a cualquier hecho material que pudiera realizar éste y, especialmente, porque el legislador tampoco previó qué valor de las ‘actividades no objeto’ debía tomarse en cuenta para efectos de la aplicación de la mecánica del acreditamiento, con lo cual se deja abierta la posibilidad de que sea la autoridad administrativa, y no el legislador, quien configure los supuestos generales de ‘actividades no objeto’ a través de sus facultades de comprobación fiscal*”. **VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).**¹¹ Registro digital: 173972, Novena Época, tesis P./J. 107/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, octubre de 2006, página 7.

F. No se contraviene el principio de legalidad tributaria en los casos que el legislador no defina los vocablos o locuciones utilizados en la ley fiscal

Ello lo razona la Primera Sala de la SCJN, en la tesis 1a./J. 117/2007, al precisar que “*tal exigencia tornaría imposible su función, en vista de que implicaría una labor interminable e impráctica, provocando que no se cumpliera oportunamente con la finalidad de regular y armonizar las relaciones humanas. Por tanto, es incorrecto pretender que una ley sea inconstitucional por no definir un vocablo o por irregularidad en su redacción, pues la contravención a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad contra los particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno*”. **(LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVI, septiembre de 2007, pág. 267).

G. El Legislador tiene facultades implícitas para obligar a los contribuyentes a que actualicen el valor de los objetos gravados

En este sentido se pronunció el pleno de la SCJN, en la tesis P. XI/92, al señalar que “*cuando en la Carta Magna no existe una disposición que en forma expresa establezca que el legislador tiene facultad de exigir que los contribuyentes actualicen los valores de los objetos gravados mediante las contribuciones, para determinar la base de éstas, lo cierto es que esa potestad sí la tiene implícitamente conforme a lo dispuesto en los artículos 31, fracción IV, y 73, fracción VII, en los que se consagra en favor del Poder Legislativo la facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, sin limitarlo en cuanto a que al precisar la forma de cálculo de éstas no pueda exigirle a los causantes actualizar*”.

11. Para complementar esta tesis, examínese la tesis P./J. 108/2006, **VALOR AGREGADO. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO RESPECTO DEL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, POR TRANSGREDIR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).** Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 173973, tomo XXIV, octubre de 2006, pág. 6.

los valores en cita". (**FACULTADES IMPLÍCITAS. EL LEGISLADOR LAS TIENE PARA OBLIGAR A LOS CONTRIBUYENTES A QUE EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO ACTUALICEN EL VALOR DE LOS OBJETOS GRAVADOS.** Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo IX, enero de 1992, pág. 32).

2.3. La reserva absoluta y la reserva relativa en el principio de legalidad tributaria

Subrayamos que la doctrina constitucional tributaria, quizá inspirada en Constantino Mortati,¹² la clasifica así y Rodolfo R. Spisso¹³ indica sobre el tema: *"En la sistematización del principio de reserva de ley, se suele distinguir dos modalidades. La que afirma la reserva absoluta de la ley, que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas venga regulada exclusivamente por la ley, y la denominada "reserva relativa" o "atenuada", que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo respecto de los elementos fundamentales"*.

Ante ambas reservas el pleno de la SCJN determinó: *"La primera aparece (absoluta) 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"*, para arribar a: *"en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria"*. (**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.** Registro digital: 197375, Novena Época, tesis P. CXLVIII/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VI, noviembre de 1997, página 78).

Ello significa, bajo el criterio de la SCJN, que en el sistema tributario mexicano, el legislador (a través de una norma primaria) puede autorizar a la autoridad administrativa (norma secundaria) para que *regule parte de la disciplina normativa primaria, siempre que se le señalen las bases y el procedimiento a seguir desde la norma primaria, sin que esté permitido que en la norma secundaria se rebase o altere el mandato de la norma primaria.*

Ejemplo de la "reserva relativa" es la tesis 2a./J. 110/2000, de la Segunda Sala de la SCJN, al disponer lo siguiente:

En virtud de que conforme a lo dispuesto en diversos preceptos de la legislación tributaria que integra el orden jurídico nacional, el resultado que reporte el referido índice sirve de sustento para actualizar, en su caso, el valor de las contribuciones, de los hechos o circunstancias que se gravan mediante éstas y de las cuotas o tarifas que se establecen para su autodeterminación o liquidación, y en razón de que los valores de ese referente son cuantificados por un órgano del Estado, la regulación que rige el cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor

12. Citado por Rodríguez Lobato y Paredes Montiel, *op. cit.*; página 74. Véase también **ISTITUZIONI DI DIRITTO PUBBLICO**, Constantino Mortati, vol. I, 9o. ed., CEDAM, Padua, 1975, p. 343, invocado por Carmen Lamarca Pérez en **LEGALIDAD PENAL Y RESERVA DE LEY EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA**, Revista Española de Derecho Constitucional, año 7, núm. 20, mayo-agosto 1987. Recuperado en: <https://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revista-espanola-de-derecho-constitucional/numero-20-mayoagosto-1987/legalidad-penal-y-reserva-de-ley-en-la-constitucion-espanola-2>

13. **DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO**, Ediciones Depalma, Buenos Aires, LexisNexis, Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, 2000, página 256.

se encuentra sujeta al principio de legalidad tributaria. Por ende, para cumplir con esta garantía constitucional, atendiendo a su finalidad y a la naturaleza del fenómeno que se pretende cuantificar, es necesario que en un acto formal y materialmente legislativo se fije el procedimiento al cual se debe sujetar la entidad o dependencia del Estado que lleva a cabo su cálculo, de manera tal que se impida la actuación caprichosa o arbitraria del respectivo órgano técnico y que, además, se genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas impositivas. **ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. CONSTITUYE UN ELEMENTO NECESARIO PARA DETERMINAR EL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES Y, EN TANTO QUE ES CUANTIFICADO POR UN ÓRGANO DEL ESTADO, LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN SU CÁLCULO SE ENCUENTRAN SUJETAS AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XII, diciembre de 2000, pág. 387.*

Bajo la misma línea argumentativa, en la tesis 2a./J. 111/2000, la Segunda Sala de la SCJN estableció:¹⁴ *“la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias”.* **(LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL.** *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala de la SCJN, tomo XII, diciembre de 2000, pág. 392).*

En sentido contrario, en los casos en que el legislador deja en manos de la autoridad administrativa determinar algún elemento no esencial de la contribución, *pero no fija el procedimiento para que se lleve a cabo*, resulta inconcusos que se contraviene el principio de legalidad tributaria. Este lineamiento lo estableció el pleno de la SCJN, en la tesis P./J. 27/95, al señalar que el artículo 20, CFF, *“deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable”*, por lo que *“viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice”.* **(ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).** [*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo II, octubre de 1995, página 52. Apéndice 1917-2000, tomo I, Materia Constitucional, Jurisprudencia, Tesis Históricas, página 714, pleno, tesis 85 (H)*].

Se reitera el referido criterio, por el pleno en la tesis P./J. 79/99, al señalar que *“no se encuentran previstas las reglas relativas al procedimiento para su determinación, sino que, en lugar de éstas, se permiten decisiones discrecionales a cargo de un órgano administrativo, como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión del Banco de México, procedimiento que genera incertidumbre al contribuyente sobre el monto respectivo, dada la especulación mercantil a que están sujetos los mencionados títulos de crédito”.* **(RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PERMITIR QUE UN ÓRGANO ADMINISTRATIVO, SEA QUIEN DETERMINE UNO DE LOS COMPONENTES DE LA BASE DEL IMPUESTO (CERTIFICADOS DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN),**

14. *Consúltese también la tesis 1a./J. 105/2017 (10a.): INSTITUCIONES DE ENSEÑANZA AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES. LA INTERVENCIÓN DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN LA EMISIÓN FORMAL DE LA “CONSTANCIA DE AUTORIZACIÓN” DE AQUELLOS NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.* Registro digital: 2015599, Primera Sala de la SCJN, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 48, noviembre de 2017, tomo I, página 281.

ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 193464, tomo X, agosto de 1999, pág. 48).

En esta misma línea argumentativa, la Segunda Sala de la SCJN, en la tesis de jurisprudencia 94/2003, consideró que cuando el artículo 119 de la Ley del ISR, vigente en 2002, dispone que *"quienes hagan los pagos a los contribuyentes que tengan derecho al crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta ley sólo podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que entreguen a los contribuyentes por dicho concepto, cuando cumplan con los siguientes requisitos: (...) VI. Paguen mensualmente a los trabajadores en nómina separada y en fecha distinta a la que se paga el salario, el monto del crédito al salario previamente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."*; tal precepto debe declararse violatorio del principio de legalidad tributaria atendiendo a que dejó *"al criterio subjetivo de la autoridad hacendaria conceder o no la autorización del acreditamiento de las cantidades pagadas en efectivo por los patrones a sus trabajadores por concepto del crédito al salario"*. **(CRÉDITO AL SALARIO. LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 119 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN EL AÑO DE DOS MIL DOS QUE ESTABLECE DICHO IMPUESTO SUSTITUTIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.** Registro digital: 182859, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XVIII, noviembre de 2003, pág. 136).

Conclusión

El principio de legalidad tributaria tiene diversas variables que la jurisprudencia de la SCJN ha ido construyendo y delimitando su alcance; por ello, un repaso breve de estos criterios lleva a concluir que es oportuno conocerlos, para tener preciso el alcance del artículo 31, fracción IV, CPEUM, en lo que atañe al referido principio. ☺

