Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

El principio de legalidad tributaria en la jurisprudencia mexicana

Israel Flores Rodríguez[1]

Sumario: I. *Introducción*; II. *Principio de legalidad en su aspecto formal* 2.1. *Ámbito específico de aplicación del principio*. 2.2. *Legalidad tributaria en su expresión formal*. 2.3. *Relación directa con el principio de reserva de ley.* 2.4. *Casos en que se asocia con la jerarquía normativa*. III. *Principio de legalidad en su aspecto material*. 3.1. *Fin perseguido por el principio de legalidad tributaria en su aspecto material: Certeza y seguridad jurídica.* 3.2. *Clara y razonable delimitación de la obligación tributaria vs. Indeterminaciones, indefiniciones, confusiones, vacíos o conceptos vagos normativos.* 3.3. *Fórmulas fiscales ¿Son de fácil comprensión para cualquier persona?* 3.4. *Expresiones fiscales que si bien son conceptos usuales, requieren de mayor concreción de acuerdo con la obligación de que se trate (Análisis de la tesis que enuncia que el legislador no está obligado a definir los términos y palabras usadas en la ley)*. 3.5. *El principio de legalidad en su aspecto material puede aplicarse a cualquier norma tributaria, aunque no sea una ley propiamente dicha.* IV. *Territorialidad de los tributos como garantía del principio de legalidad tributaria*- 4.1. *Delimitación correcta del ámbito espacial de la obligación tributaria principal como expresión de certeza jurídica*. 4.2. P*osible fundamento constitucional del criterio de territorialidad del tributo (análisis de la evolución jurisprudencial)*. V. *Referencias.*

[1] Juez Tercero de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región.

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

> Los destinatarios de la ley fiscal son los contribuyentes, a los cuales no debe colocárseles en trance de tener que añadir a la carga fiscal, otra como la de pagar asesoramiento para poder cumplirla, o sea, valerse de intérpretes que expliquen el sentido de la norma o la extensión de un precepto, o el carácter de una obligación.
>
> Rafael Bielsa

I. Introducción

El derecho constitucional tributario, es un tema de especial trascendencia y ha sido objeto de mis reflexiones y estudios, por ello en el presente artículo me ocupo de algunos temas en torno a la materia, pues considero que en México existen pocos estudios, siendo pioneros en este rubro autores italianos y españoles.

El derecho constitucional tributario forma parte del derecho público, pero en comunión con las brillantes aportaciones del Doctor Eusebio González,[2] se puede concluir que esa rama del derecho estudia, esencialmente, los ingresos públicos del Estado de naturaleza tributaria como los impuestos, aportaciones de seguridad, contribuciones de mejoras y derechos, que son denominados como contribuciones o prestaciones públicas patrimoniales de orden coactivo, desde un marco jurídico constitucional.

No se soslaya que existen otros ingresos públicos no tributarios como los aprovechamientos y los productos, a los cuales no se aplican los principios de justicia fiscal[3] previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución

---

[2] Ex Profesor Ordinario de Derecho Tributario y Financiero de la Universidad de Salamanca, España.

[3] En relación con la naturaleza constitucional de los principios de justicia tributaria, la Segunda Sala de la Suprema Corte sostuvo en la tesis LXXX/2008, lo siguiente: *"JUSTICIA TRIBUTARIA. NATURALEZA CONSTITUCIONAL DE SUS PRINCIPIOS. Aunque desde el origen de los indicados principios, por costumbre se les ha denominado de esa manera, desde el punto de vista constitucional no tienen la calidad de principios ni son normas programáticas, sino que por sus rasgos pueden ubicarse como derechos fundamentales de corte económico, que guardan cierta relación con las garantías de propiedad y libertad, que tienen operatividad plena, eficacia propia y no son meros criterios orientadores de los poderes públicos, pues éstos deben cumplirlos inmediatamente, en tanto que pueden aplicarse sin necesidad de un desarrollo legislativo posterior, y los obliga a no emitir disposición alguna que contradiga su*

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

Federal,[4] o el requisito de orden de que primero deben discutirse en la Cámara de Diputados, en términos del diverso precepto constitucional 72-H;[5] por tanto, no son estudiados por el Derecho Constitucional Tributario, sino en sentido general por el Derecho Fiscal, aunque es importante aclarar que la tendencia mundial indica que los ingresos que conocemos como no tributarios, también deberían quedar sujetos a los principios de justicia fiscal, atendiendo, sin duda, a su naturaleza jurídica, lo que implicaría que su estudio pasaría al Derecho Constitucional Tributario.

En ese sentido, uno de los principios de justicia tributaria más estudiados en la jurisprudencia mexicana es el de legalidad, aunque desde su inicio no ha tenido una interpretación unívoca, sino que las variaciones en su doctrina han obedecido principalmente al cambio de época en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a una reflexión de sus integrantes o, en muy pocas ocasiones, a la trascendencia del tributo que se estudia. Debo advertir que este trabajo no busca exponer las razones ideológicas, personales o históricas que motivaron a que el principio de legalidad en materia tributaria no fuera desarrollado uniformemente, sino presentar un esquema, no acabado, que ayude a su aplicación coherente en el sistema jurídico mexicano y, de ser posible, contribuya al surgimiento de nuevas ideas sobre este tema.

II. Principio de legalidad en su aspecto formal

2.1. Ámbito específico de aplicación del principio

En la historia jurídica moderna el principio de legalidad tributaria ha sido examinado no sólo por Tribunales Constitucionales, sino también por brillantes juristas, aunque no siempre han coincidido en sus alcances o su aplicación concreta a una figura fiscal, situación que obedece a que las Constituciones de países como el nuestro, por ejemplo, sólo utilizan unas

---

contenido esencial y a producir una que sea acorde con su interpretación constitucional, pues de lo contrario la norma relativa podría invalidarse a través de los medios de control de la regularidad constitucional".

[4] Legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público.

[5] *"Artículo 72…H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."*

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

cuantas palabras al preverlo,[6] incluso, su configuración es tan limitada que hace necesario desarrollarlo en cada uno de los casos.

Luego, la construcción jurisprudencial o doctrinaria del principio de legalidad tributaria parte comúnmente de estudios particulares, ya que algunas ocasiones al hacerse un criterio general, tiempo después se afirma que admite excepciones; que para esa figura no es aplicable o se llega al extremo de cambiar la postura, de modo que no siempre hay uniformidad al respecto, lo cual es favorable porque permite que sigamos adentrándonos a esta materia tan cambiante.

Pero no todo es discrepancia, porque en relación con el ámbito específico de aplicación de ese principio, por lo menos en México, se ha estimado que rige sólo respecto de tributos,[7] y no aplica en otras prestaciones públicas patrimoniales como son productos o aprovechamientos, ya que, por ejemplo, en el Reino de España el artículo 31 de su Constitución revela que el principio de legalidad en materia fiscal no se ciñe a las contribuciones, sino incluye a cualquier prestación pública patrimonial, de ahí que algunos autores destaquen que en realidad no se trata del principio de legalidad tributaria, sino de legalidad fiscal, en virtud de que también tienen cobijo en él los productos y aprovechamientos, lo cual no sucede en nuestro país.

Entonces, en México el principio de legalidad tributaria sólo tiene cabida en las contribuciones, más no en cualquier prestación pública patrimonial, por lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal delimita

---

[6] El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de México señala que es obligación 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*; por su parte, el artículo 19, punto 20, de la Constitución Chilena precisa que debe asegurarse la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en progresión o forma *que fije la ley*, y la igual repartición de las demás cargas públicas; y, el artículo 31, última parte, de la Constitución de España destaca que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público *con arreglo a la ley*.

[7] La contribución o tributo es definida como aquella prestación pública patrimonial de carácter coactiva obligatoria, recíproca o de solidaridad, donde no se requiere la aprobación o audiencia del afectado, ya que es impuesta unilateralmente por el órgano que ejerce la potestad tributaria. Dichas contribuciones en México se han clasificado legal e históricamente en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y por mejoras; sin embargo, el legislador tiene la facultad de crear otro tipo de tributos, con muy distintas características a los enunciados.

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

bien su esfera de aplicación,[8] máxime si se relaciona con los preceptos 73, fracciones VII y XXIX, 115, fracción IV, 117, 118, fracción I, y 131 de la misma Ley Suprema.

2.2. Legalidad tributaria en su expresión formal

Delimitemos ahora el campo del principio de legalidad tributaria en su expresión formal.

La Suprema Corte de Justicia al interpretar el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, particularmente, la expresión de que se deberá contribuir de la manera *'que dispongan las leyes'*, señaló que el primer elemento normativo de validez de la contribución es que esté establecida en una ley en sentido formal y material,[9] es decir, una ley expedida por

[8] Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 24/99 –registro número 194335–, sostuvo lo siguiente: SEGURO SOCIAL. EL REGLAMENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS POR INFRACCIÓN A LA LEY RELATIVA Y SUS REGLAMENTOS, EN CUANTO ESPECIFICA LAS SANCIONES ALUDIDAS EN EL ARTÍCULO 304 DE AQUÉLLA, NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, PREVISTO EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL. La Suprema Corte en la tesis de jurisprudencia 162, consultable en la compilación de 1995, Tomo I, con el rubro: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.", ha sostenido que 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.", exige que los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago), estén consignados de manera expresa en la ley; y si por otra parte, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación enumera como contribuciones, limitativamente, los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, debe concluirse que el principio de legalidad tributaria no es aplicable a las multas previstas en el Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, porque su naturaleza difiere de aquéllas, en cuanto a que éstas son definidas como sanciones económicas de carácter personal que se imponen por acciones u omisiones violatorias de disposiciones generales, pues quedan comprendidas de conformidad con el artículo 3o. del Código Fiscal, en el concepto de aprovechamientos.

[9] Dicho criterio aparece contenido en la jurisprudencia del Tribunal Pleno en la Séptima Época –registro número 232796–, de rubro: IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

el Congreso de la Unión[10] o las legislaturas locales.[11] Aunque lo anterior admite una excepción que la Constitución reconoce en sus artículos 49 y 131, que dicen:

> *ARTÍCULO 49…*
> *No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar."*
>
> *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 cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."*

---

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.

[10] En la doctrina tributaria se ha cuestionado la posibilidad de crear tributos o establecer tasas en tratados internacionales, debido a que en su aprobación sólo interviene la Cámara de Senadores y, además, no se cumpliría el requisito previsto en el artículo 72-H de la Constitución Federal, por lo que se ha aceptado que los convenios internacionales sólo traten de armonizar los tributos afines en dos o más países, crear tasas inferiores a las previstas en la legislación fiscal doméstica o, en su caso, prever mecanismos no recaudatorios.

[11] Conforme al viejo aforismo romano *'nullum tributum sine lege.'*

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

Estos artículos prevén una evidente excepción respecto a que los tributos deben establecerse en una ley –formal y material–, ya que tratándose de los impuestos al comercio exterior, en particular, tocante a la *tarifa tributaria*, se permite que mediante Decreto-ley,[12] que es formalmente administrativo y materialmente legislativo, el Presidente de la República la aumente, suprima o disminuya si el Congreso de la Unión legisló sobre su monto, pues de no ser así, tiene la posibilidad de crear otras tarifas.

Dicha facultad, tan importante para el desarrollo comercial, constituye una excepción al principio formal de legalidad tributaria y de la potestad tributaria legislativa, por lo cual debe interpretarse restrictivamente –*que no necesariamente implica hacerlo en forma literal*–, pues el Presidente de la República, por más que hubiesen razones económicas necesarias o emergentes del país, no puede legislar sobre el objeto, sujetos, base o época de pago que prevé la Ley Aduanera, sino exclusivamente en el contorno de la tarifa, que es un elemento esencial del tributo al comercio exterior, de carácter cuantitativo.

---

[12] Sobre el tema de los Decretos-ley en materia impositiva, la Segunda Sala de la Suprema Corte en la tesis CXXXV/2009 señaló que a este tipo de legislación no le son aplicables los principios de justicia tributaria, en donde se ubica el principio de legalidad, es decir, la *tarifa arancelaria*, que es la materia de tales decretos ejecutivos, no se rige por dichos principios, pero los demás elementos de las contribuciones al comercio exterior sí, como la base, el sujeto, el objeto o la época de pago, lo cual ha sido severamente cuestionado en la doctrina especializada, dado que no se concibe que, a un mismo tributo, en parte si le sean aplicables los principios de justicia tributaria y en el restante no. El criterio señala: *"COMERCIO EXTERIOR. NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL A LOS DECRETOS EMITIDOS POR EL EJECUTIVO FEDERAL EN USO DE LA FACULTAD EXTRAORDINARIA CONFERIDA POR EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA. Las facultades extraordinarias para legislar a cargo del Presidente de la República previstas en los artículos 49, párrafo segundo, y 131, párrafo segundo, de la Norma Suprema, tienen como fin regular el comercio exterior (en lo particular) y la economía del país (en lo general), de donde resulta que las cargas patrimoniales impuestas a los particulares derivadas de los decretos presidenciales expedidos con ese fundamento constitucional son ajenas a la potestad tributaria del Estado, ya que constituyen un derecho de emergencia que tiene por objeto el control político del comercio exterior y de la economía nacional. Por consiguiente, a los decretos presidenciales de carácter comercial emitidos con base en dichos preceptos constitucionales les son inaplicables los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, a pesar de que aumenten, remplacen y/o presenten una incidencia en la tasa y tarifa previstas legalmente para el impuesto general de importación y exportación, considerando que tales decretos tienen el estatus de leyes, de ahí que puedan*

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

2.3. Relación directa con el principio de reserva de Ley

Ese principio, por su eficacia a una fuente del derecho, es llamado con propiedad como principio de reserva de ley, que implica que ciertas materias deben regularse exclusivamente en una ley, sin la posibilidad de que queden comprendidas en un ordenamiento inferior o de menor jerarquía que aquélla.

Algunas interpretaciones del artículo 31, fracción IV, de la Carta Fundamental, sugieren que la expresión 'que dispongan las leyes' es demostrativa de que el principio de reserva de ley es absoluto, es decir, los elementos esenciales de los tributos no pueden preverse ni desarrollarse en una ordenamiento inferior a la ley;[13] otras establecen que el término ley debe entenderse en sentido amplio,[14] no encauzado sólo a las leyes en sentido formal y material.

En relación con ese tema, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia, al resolver tres amparos en revisión en sesión del 2 de marzo de 2006, estableció importantes conclusiones al precisar que el principio de reserva de ley es relativo tratándose de elementos cuantitativos del tributo como la tasa o la base, porque en muchas de las ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede respecto de los elementos cualitativos como son los sujetos y el objeto, por lo que estos últimos deben preverse exclusivamente en ley, es decir, se aplica el principio de reserva de ley absoluto.[15]

---

dejar sin efectos disposiciones expedidas por el Congreso de la Unión, tomando en cuenta que dicha posibilidad está limitada al ámbito comercial y que esa situación temporal y excepcional la autoriza el artículo 4o., fracción I, de la Ley de Comercio Exterior."

[13] El concepto formal de ley incluye a los Tratados Internacionales celebrados por el Estado Mexicano, mediante la aprobación que hace la Cámara de Senadores, en términos del artículo 76, fracción I, de la Constitución Federal.

[14] Vinculados con esta corriente podemos citar al argentino Juan Carlos Luqui, en su obra 'Derecho Constitucional Tributario', ediciones Depalma, página 38, porque manifiesta que 'en dicho artículo el término ley está usado en sentido genérico, más extenso, comprensible de ordenanzas municipales y universitarias, decretos y reglamentos que son también leyes en sentido material.' Obviamente refiriéndose a la Constitución Argentina, que en ese aspecto, es idéntica a la Mexicana.

[15] Criterio contenido en la tesis XLII/2006 –registro número 175059–, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, mayo de 2006, página 15, que dice: 'LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

De lo anterior se advierte que la Suprema Corte de Justicia no se inclinó por una interpretación literal del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ni aceptó los alcances extensivos de la palabra *ley*, sino bajo una idea coherente del sistema tributario, dispuso que el principio de reserva de ley puede ser atinente a la tasa y base de la contribución, porque las bases generales pueden contenerse en una ley, y desarrollarse o complementarse en un ordenamiento inferior, mientras que tocante a los elementos cualitativos de la contribución no podrían ser desarrollados en un ordenamiento inferior a la ley, ya que en esta hipótesis opera a plenitud el principio de reserva de ley absoluto, por lo que sólo podían contenerse en ella.

Del referido escenario del principio de reserva de ley relativo, se configuran hipótesis particulares que mejor describen su función, como las siguientes:

a) Existencia de bases generales en la ley fiscal

Las bases generales para determinar la cuantía del tributo deben preverse en la ley, lo que significa que esta última debe poseer vastas reglas que permitan que ordenamientos inferiores como el reglamento desarrollen o completen el elemento cuantitativo, de modo que si esos lineamientos no son suficientes o simplemente no existen, se violará el principio de reserva de ley, porque a través de los ordenamientos de menor jerarquía en realidad se configurará ese elemento esencial.[16]

CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.'

[16] Criterio contenido en la jurisprudencia 97/2007 –registro número 172613–, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 849

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

Sobre este tema, la Segunda Sala del Alto Tribunal al resolver el amparo en revisión 433/2004,[17] estableció *'que no cualquier remisión de la ley a la autoridad administrativa para que determine un sistema o mecanismo necesario para la cuantificación del tributo debe entenderse contrario a los principios de legalidad y de reserva de ley, pues es aceptable desde el punto de vista constitucional que se le permita intervenir en el señalamiento de directrices o principios para fijar la base del impuesto, cuando se trata de materias técnicas o de indicadores económicos o financieros cuya expresión aritmética no pueda incorporarse al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias propias del momento y lugar en que se realiza el hecho imponible o generador de la obligación fiscal'*. Hipótesis en la cual se reiteró el deber de que las bases generales se describan en la ley tributaria para que una autoridad administrativa válidamente pueda realizar operaciones o cálculos para obtener uno de los elementos cuantitativos de la contribución, pero se insiste, si se está en presencia de este caso debe plasmarse el mecanismo preciso al que deberá ajustarse la actividad del

---

del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, mayo de 2007, que dice: 'APROVECHAMIENTOS POR OBRAS O CONSTRUCCIONES DE MÁS DE 200 METROS CUADRADOS EN EL DISTRITO FEDERAL. EL ARTÍCULO 319 DEL CÓDIGO FINANCIERO EN CUANTO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE HACER UN PAGO POR ESE CONCEPTO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN 2005 Y 2006). El citado precepto establece la obligación referida para que la autoridad competente realice las acciones para prevenir, mitigar o compensar los efectos del impacto vial, de acuerdo con la zona en que se ubique el inmueble en que se lleve a cabo la obra o construcción, catalogando ese pago como aprovechamiento, lo que es prohibido conforme a la jurisprudencia 2a./J. 54/2006 que determina que su naturaleza jurídica es la de un impuesto y, por tanto, está sujeto al cumplimiento de los principios de justicia fiscal, entre ellos el de legalidad tributaria, mismo que vulnera el precepto de que se trata al no establecer el procedimiento o los lineamientos generales que deben seguirse para determinar la integración de las zonas correspondientes que sirvan de base para el cálculo de la contribución en comento, es decir, no señala los perímetros, delegaciones, colonias o áreas que comprende cada una de las zonas, así como su ubicación, ni remite a algún otro dispositivo u ordenamiento local en el que se contengan tales elementos, permitiendo que la autoridad administrativa determine a su arbitrio uno de los elementos que conforman el mecanismo para establecer la forma de integrar las aludidas zonas y, en consecuencia, la tarifa que servirá para calcular el entero correspondiente. No obstante la violación al principio de legalidad tributaria en que incurre el precepto de mérito, los sujetos obligados al entero del tributo, están constreñidos a pagar la cuota mínima señalada en la zona 1, y, así cumplir con sus obligaciones fiscales, bajo el concepto de cuota mínima.'

[17] En sesión del 20 de enero de 2006.

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

órgano estatal, de lo contrario, será inconstitucional la remisión que haga la ley tributaria.[18]

b) Existencia de un concepto técnico en la ley tributaria, sin descripción ni bases generales, pero que tiene regulación en otra ley o norma general

Se debe identificar el elemento técnico de la ley tributaria como aquel que es usado exclusivamente –*y con sentido distinto al común*– en el lenguaje propio de una ciencia u oficio, aunque muchos de estos conceptos técnicos no son descritos por el legislador en la ley fiscal ni establece las bases generales para configurarlo, pero en otras leyes u ordenamientos legales se describe el procedimiento para definirlo.[19]

Luego, para cumplir con el principio de reserva de ley basta, en esta hipótesis, que existan en otras leyes u ordenamientos legales, los lineamientos específicos para integrar el concepto técnico, sin que sea necesario que se establezcan las bases generales en la ley fiscal, porque de cualquier forma ya existen en otras normas.

---

[18] Tanto es así, que en el precedente judicial de mérito se declaró inconstitucional el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil dos, porque si bien permitía deducir pérdidas por enajenación de acciones, esa situación se condicionó al *'cumplimiento de los requisitos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria'*, de modo que la deducibilidad de dicha pérdida, a pesar de que forma parte de la base gravable, quedaba en manos de la autoridad administrativa o a su libre arbitrio, porque no existía ningún lineamiento en la ley tributaria. También el propio Juan Carlos Luqui, en su obra citada, nos da un ejemplo similar al destacar que *'si se establece un impuesto sobre las tierras de propiedad particular y el Poder Ejecutivo determinara los métodos o sistemas tendientes a establecer el monto de dicho impuesto, los obligados a su pago y las exenciones y penalidades correspondientes, tal norma no será constitucional. Aquí la norma es tan amplia, tan indeterminada en cuanto a sus elementos esenciales, que prácticamente el creador del tributo sería el Poder Ejecutivo, y no el Congreso.'*

[19] Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció, entre otros, los siguientes criterios: 'Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 205-216 Primera Parte, Tesis: Registro: 232065, Página: 18, AGUAS NACIONALES. EL ARTÍCULO 227, FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL REMITIR A UNA LEY LOCAL PARA LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA POR SU USO O APROVECHAMIENTO. Es inexacto que el artículo 227, fracción II, de la Ley Federal de Derechos sea inconstitucional porque establezca que el derecho por uso o aprovechamiento de aguas nacionales se pague conforme a las cuotas vigentes en el Distrito Federal cuando sean extraídas dentro de los límites de la cuenca o Valle de México, pues si bien es verdad que de acuerdo con el principio de legalidad

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

c) Remisión a técnicas o métodos que son reconocidos y aceptados en la sociedad, y que no se describen ni en ley fiscal ni en ninguna otra disposición, cualquiera que sea su rango legal.

Un caso distinto es cuando el legislador remite a un oficio o técnica para integrar un concepto de la cuantía del tributo, y no existe una disposición, cualquiera que sea su rango legal, que describa el conjunto de procedimientos que le sirven de apoyo, pero el legislador determina adoptar la técnica u oficio porque son generalmente aceptados en la sociedad o empleados repetidamente en las actividades humanas.

---

en materia tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los elementos del tributo deben estar previstos en la ley para que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica en cuanto a su pago, también lo es que no existe ningún impedimento constitucional para que el legislador fije la cuota o tarifa de un gravamen remitiendo a las que se establezcan en otra ley, porque al hacerlo así adopta o integra esos elementos, sin que por ello se demerite la certeza y seguridad de los mismos, que es el fin perseguido por el citado principio.'

'Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Noviembre de 2006, Tesis: P./J. 118/2006, Registro: 173887, Página: 9, RENTA. EL ARTÍCULO 220, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2004, QUE PERMITE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE LA INVERSIÓN DE BIENES NUEVOS DE ACTIVO FIJO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto, al facultar al Ejecutivo Federal para determinar las características de las empresas que cumplen con los requisitos de orden ecológico y las zonas de influencia en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey para que opere el beneficio consistente en la posibilidad de optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes de activo fijo, en lugar de hacerlo gradualmente como lo establecen los artículos 37 y 43 de la misma Ley en el ejercicio siguiente a aquel en que se inicie el empleo de tales activos para los fines estrictamente indispensables de la actividad del contribuyente, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en primer lugar, porque dichas atribuciones encuentran fundamento en la facultad que el propio Ejecutivo Federal tiene para establecer tanto zonas de influencia como naturales protegidas, conforme al artículo 5o., fracción VIII, de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente; en segundo lugar, porque dicha facultad no es una delegación de atribuciones legislativas, sino una autorización para determinar los datos o las características de las empresas que cumplen con los requisitos de orden ecológico, así como las zonas de influencia relativas, para facilitar la aplicación de la ley; en tercer lugar, porque no deja al arbitrio de un órgano distinto al Poder Legislativo la facultad de establecer uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria sustantiva, ya que en la propia norma se señalan con toda precisión los datos o matices que deben satisfacer las empresas para estar en aptitud de deducir inmediatamente los bienes nuevos de activo fijo, los cuales deben acatarse por el Poder Ejecutivo para establecer las

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

Algunas técnicas dimanan de reglas reconocidas por un órgano no estatal especializado, otras se van trasmitiendo por personas que poseen los conocimientos especiales o dependen de la habilidad o pericia de ellas, las cuales constituyen las únicas herramientas que tiene a su alcance el legislador para integrar un elemento cuantitativo, ya que si tratara de implementar un método distinto al usualmente aplicado en la sociedad, la ley tributaria sería notoriamente impráctica.

Por esta razón, las técnicas en que se apoya el legislador no se describen en una ley tributaria, situación que es justificada si se abona a que cada día se van perfeccionando, de modo que no podrían quedar fijas en ella ante las variantes que llegasen a sufrir, por lo que en esta hipótesis la remisión a las técnicas no vulnera el principio de reserva de ley, aun cuando no se precise su procedimiento.[20]

---

empresas que cumplen con los requisitos técnico-ecológicos correspondientes y, finalmente, porque estos aspectos técnicos están comprendidos pormenorizadamente en los artículos 3o., fracciones II y XI, 5o., fracción VIII, y 6o. de la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, así como en el artículo 3o., fracción XIV, del Reglamento de esta Ley, en Materia de Áreas Naturales Protegidas.'

[20] La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su Octava Época, sostuvo lo siguiente:
'Tesis: P. XVII/92 –registro número 205699–
ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE QUE LOS INVENTARIOS DE MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS SEMITERMINADOS Y TERMINADOS SE VALÚEN CONFORME AL MÉTODO QUE SE TENGA IMPLANTADO. *No existe inconstitucionalidad por el hecho de que la ley relativa establezca la anotada obligación, en primer lugar porque, así como el legislador tiene libertad para fijar el objeto del tributo, según lo sostiene la tesis del tribunal Pleno de* " CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCIÓN", *también la tiene para determinar las modalidades que conformen un régimen de tributación, como lo es en el caso la obligación de valuar los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial al inicio y al cierre del ejercicio, conforme al método que tenga implantado; y, en segundo término, porque la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas constituye un régimen tributario específico y autónomo respecto de otros ordenamientos fiscales, que por lo mismo amerita que su sistema se integre con elementos distintos a los de cualquier otra legislación tributaria, razón por la que la fracción IV del artículo 2o. de la ley en cuestión de ninguna manera contraviene el principio constitucional de legalidad por el hecho de que ninguna otra ley fiscal establezca la obligación de valuar los inventarios y no contenga método alguno para ello.'*

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

2.4. Casos en que se asocia con la jerarquía normativa

Para finalizar con este primer tema de la legalidad formal, es relevante señalar que tal principio también se asocia con cuestiones inherentes a la jerarquía normativa, por lo que no pueden, en muchas de las ocasiones, disociarse; por ejemplo, si en lugar de desarrollarse o complementarse una previsión legal para la cuantificación del tributo, se establecen otras bases en el reglamento heterónomo, sin duda, lo primero que revelaría es un problema de reserva de ley relativo, ya que iría más allá de la complementación o desarrollo permitidos, porque se estarían creando distintos lineamientos, y a su vez implicaría, que no se respetó la jerarquía normativa de esa ley, como fuente de derecho primario.[21]

Habrá casos en que pueda distinguirse si se trata de un problema de reserva de ley o de jerarquía normativa, como acontece cuando en el reglamento se define a los sujetos obligados sin hacerlo la ley, pues es innegable que el *quid iuris* deriva de que tal reglamento es contrario al principio de reserva de ley absoluto, pues ese elemento cualitativo sólo puede preverse en ley, y aquí no interviene la jerarquía normativa, ya que ni siquiera señala a los sujetos obligados de la contribución.

III. Principio de legalidad en su aspecto material

3.1. Fin perseguido por el principio de legalidad tributaria en su aspecto material: Certeza y seguridad jurídica

El propio artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al exigir que los tributos sólo deben preverse en ley, permite descubrir que dicho mandato deriva de la corriente positivista del derecho, en la que la ley tiene una importancia mayúscula como medio generador de certeza jurídica, al evitar posibles arbitrariedades del Estado.

Para decir que una norma impositiva genera certeza jurídica no basta que se trate de una ley, ya que será necesario adentrarnos en su contenido,

---

[21] En el amparo en revisión 524/1995, fallado en sesión del 16 de junio de 1995, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, relativo a la constitucionalidad del artículo 77 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1994, se estableció que *'es inconstitucional porque excede a la ley de que deriva, infringiendo además el principio de legalidad en materia tributaria.*'

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

porque toda obligación tributaria debe estar suficientemente delimitada, determinada, ser previsible y calculable, esto es, se debe declarar con claridad la esencia o elementos contenidos en la norma, para lo cual nos alejaremos de la teoría clásica de la exégesis legislativa en la que no se permiten las interpretaciones legales.

Así, el principio de legalidad tributaria tiene un contenido material que busca la seguridad jurídica en la estructura normativa tributaria, no como un mero deseo sino como una exigencia primaria de previsibilidad y certeza para que los gobernados conozcan con la mayor precisión posible sus deberes y derechos, que reflejará la confianza hacía las normas jurídicas.

En términos generales, hay seguridad jurídica cuando el sistema ha sido regularmente establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que sólo se aplican a conductas posteriores –y no previas– a su vigencia, que son claras, que tienen cierta estabilidad, y que son dictadas adecuadamente por quien está investido de facultades para hacerlo. Todo ello permite calcular razonablemente las consecuencias de derecho que tendrá en el futuro lo que se hace hoy.[22]

Esa seguridad jurídica, que es inmanente al principio de legalidad se ha denominado derecho tributario seguro no sólo en la doctrina, al parecer también la jurisprudencia de la Suprema Corte ha acuñado esa concepción, porque al resolver el amparo en revisión 1007/42,[23] señaló que las normas tributarias deben *'servir de criterio objetivo, seguro y cierto ya a las autoridades exactoras ya a los contribuyentes'*, por lo que desde la Quinta Época, el Tribunal Constitucional Mexicano reconoció la existencia del aspecto material del principio de legalidad tributaria.

Pero el precedente judicial que mejor describe este vínculo entre seguridad jurídica y legalidad es relativamente reciente, ya que al fallar el amparo en revisión 32/2007,[24] la Segunda Sala consideró que la *'seguridad tributaria como finalidad primordial del principio de legalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica la razonable y clara delimitación de las obligaciones*

[22] Anibal Alterini Atilio, *La inseguridad jurídica*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, página 19.
[23] Fallado en la Segunda Sala en sesión del 5 de octubre de 1944, siendo Ministro ponente Franco Carreño.
[24] En sesión del 21 de febrero de 2007.

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

tributarias que permitan generar suficiente certeza en relación con su cumplimiento, con el propósito de evitar arbitrariedades de las autoridades aplicadoras, ya sea por indeterminaciones, vacíos o confusiones de orden normativo, siendo que aquí se describen algunas formas legislativas que podrían generar incertidumbre en la aplicación de la norma tributaria.

Una seria crítica que se hace al principio de legalidad tributaria es que exige que el legislador ordinario produzca un derecho seguro, a partir de la certeza jurídica, pero la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, dicen, en sí misma genera inseguridad porque no define los alcances de dicho principio; sin embargo, si se mira desde la teoría constitucional, no desde el ámbito puramente económico, se concluiría que no es menester que un principio o derecho fundamental se defina en la Ley Suprema, pues es suficiente su enunciación en ella para que pueda desarrollarse e interpretarse, de acuerdo con la realidad social que impere en un momento determinado.

En tal virtud, no podría aceptarse la idea de que la inseguridad jurídica en el derecho tributario es producto de la misma Constitución, porque de existir tal problema dimanará necesariamente del contenido de la norma legal.

3.2. Clara y razonable delimitación de la obligación tributaria *vs*. Indeterminaciones, indefiniciones, confusiones, vacíos o conceptos vagos normativos

Bajo esa óptica, la Suprema Corte de Justicia ha definido que toda obligación tributaria debe tener un grado de claridad y concreción razonable,[25] lo que

[25] Según se desprende de la jurisprudencia 106/2006 –registro número 174070–, sustentada por el Tribunal en Pleno, que dice: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

implica que la norma en su estructura interna debe ser comprensible; que se pueda discernir cuál es el deber que impone, es decir, inteligible; sin intervención normalmente de otra persona que descubra su sentido y alcance, ya que la cabal expresión de seguridad jurídica no se acota solamente a la existencia de una norma positiva, sino que conlleva a que esté formulada correctamente.

La norma tiene características de generalidad e impersonalidad, las cuales no impiden asegurar un mínimo de certeza en su contenido, porque la legalidad tributaria no pretende que en ella se particularice cada hecho, sino que pueda aplicarse y concretarse uniformemente a partir de tal generalidad, por eso no puede llevar a la indeterminación normativa entendida como la falta de fijación de los términos en que se cumplirá la obligación tributaria; por ejemplo, si la norma tributaria nos estableciera la obligación de presentar una declaración fiscal cada año, pero sin precisar respecto a qué impuestos, en qué fecha o ante quién se presentará, parece obvio que esta norma por su contenido adolece de certeza jurídica, salvo que otras normas determinaran estos aspectos.

Por su parte, la indefinición normativa que en su caso produciría la inconstitucionalidad de la disposición tributaria, no debe verse como la ausencia de significación de palabras, vocablos, locuciones y frases empleadas por el legislador, sino que una vez prevista alguna de éstas no se pueda llegar a decidir sus alcances o su aplicación correcta, pues se emplea para identificar a una gran variedad de cosas o hechos, por ejemplo, si se impusiera la obligación de pagar tributo sobre bienes, en el mes de enero de cada ejercicio, a una tasa del 12%; lo primero que observaríamos es que se describen los términos en que se pagará la contribución, pero el concepto bienes, que no es necesario definir, no se delimita suficientemente, ya que no se establece de qué bienes se trata –*si los propios, los ajenos de lo que se tiene su uso, los que aún no se adquiere pleno dominio, entre otras posturas*–. Entonces, en este caso habrá indefinición normativa que impida conocer con meridiana exactitud la obligación tributaria, cuestión que puede

impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público."

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

confundirse con el uso incorrecto de términos jurídicos, o bien, el *nomen iuris*, que entraña que el legislador emplea en la producción normativa un concepto jurídico asentando su definición, pero por estos datos se puede evidenciar que se trata de otro concepto jurídico, lo que conlleva a un uso inadecuado de la técnica jurídica por inexactitud conceptual, no así a su inconstitucionalidad, porque sí existe precisión o definición en los alcances de la norma, y el problema se presenta en la terminología usada, lo que puede superarse fácilmente con los datos o elementos contenidos en la propia norma[26] sin que con ello se demerite la seguridad jurídica.

Otra forma legislativa que contraría a la certeza tributaria son las expresiones confusas –*cuando ni la interpretación permite llegar a una conclusión coherente*–, que provienen principalmente del desorden en ideas normativas o su aparente contrariedad interna, es decir, tienen un cierto grado de oscuridad ya que no puede reconocerse o distinguirse con claridad los alcances de la obligación tributaria. Este tipo de vicios en la construcción normativa se solucionan a través de reglas de interpretación, por lo que no revelan inconstitucionalidad, pero hay ocasiones en que el desorden es tan exagerado que es mejor declarar su invalidez para no

[26] Este mismo sistema se ha empleado para determinar la naturaleza de ciertas prestaciones públicas patrimoniales que el legislador las denominó de una forma diferente a la que tienen realmente, según se desprende de la jurisprudencia 19/2003 –registro número 184633–, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice: 'INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO. Si bien es cierto que el legislador ordinario puede definir en cada época cuáles son las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas que existan en cada momento, atendiendo a la evolución de la administración pública y a las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y mantenimiento de los servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad, también lo es que ello no obsta para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar la constitucionalidad de una prestación patrimonial de carácter público, con independencia de que formalmente se le considere como contribución o ingreso no tributario, desentrañe su verdadera naturaleza y, conforme a ésta, verifique si el contexto normativo que rige su establecimiento, liquidación y cobro se sujeta a las prerrogativas y obligaciones que se prevén en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tanto para los gobernados como para las autoridades constituidas, dependiendo de su naturaleza tributaria o no tributaria.'

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

substituirse completamente al legislador ordinario o darle un enfoque que nunca consideró este último.[27]

Finalmente, los *vacíos normativos* en la mayoría de los casos pueden ser solventados mediante una interpretación sistemática o conjunta de las normas tributarias, ya que significan la carencia o ausencia de algún elemento que impide conocer claramente la obligación que contienen, el cual en la terminología anglosajona se denomina *tax loophole*[28] o agujero tributario no deseado por el legislador. El vacío normativo cobra relevancia contra la seguridad jurídica cuando se trata de describir un procedimiento o fórmula fiscal precisa en la que uno de los elementos no se describe o se desconoce cómo se obtiene, porque aquí casi no es posible completar la disposición legal mediante una interpretación, en virtud de que algunas de ellas derivan de otras ciencias como es la economía, aunque respecto a los procedimientos que dimanan de la contabilidad sí se han colmado lagunas jurídicas con base en la propia interpretación del esquema tributario como sucedió para determinar el entonces impuesto marginal para obtener el subsidio acreditable en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que la Segunda Sala estableció que debía aplicarse la tabla del artículo 178, la cual era acorde con el mecanismo implementado.[29]

---

[27] Incluso, en este último supuesto no puede aplicarse la interpretación conforme, que describe la tesis P. IV/2008 –registro número 170280–, del Tribunal Pleno, de rubro: 'INTERPRETACIÓN CONFORME EN ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, CUANDO UNA NORMA ADMITA VARIAS INTERPRETACIONES DEBE PREFERIRSE LA COMPATIBLE CON LA CONSTITUCIÓN', porque es eficaz cuando el juzgador tenga que aplicar una correcta hermenéutica, pero no llega al extremo de cambiar o modificar inversamente la intención del Poder Legislativo.

[28] Según lo describe el autor español César García Novoa en su obra *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, editorial Marcial Pons, Madrid 2000.

[29] Criterio contenido en la jurisprudencia número 2ª./J. 186/2006 –registro número 173666–, de rubro: *'SUBSIDIO ACREDITABLE. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 178, TERCER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA REALIZAR EL CÁLCULO DEL IMPUESTO MARGINAL QUE SERVIRÁ PARA DETERMINAR SU MONTO (VIGENTE EN 2004). El citado numeral que establece que "el impuesto marginal mencionado en esta tabla es el que resulte de aplicar la tasa que corresponda en la tarifa del artículo 177 de esta Ley al ingreso excedente del límite inferior", se debe interpretar en su parte final en el sentido de que a la base del impuesto calculada conforme al artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le resta el límite inferior de la tabla establecida en el artículo 178 de esa ley que da como resultado un excedente denominado "excedente del límite inferior" al que se le aplica la tasa sobre el límite inferior prevista en el indicado artículo 177. Lo anterior, porque los límites*

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

Todos los anteriores ejemplos, en algunas ocasiones matizados, no abonan a la certeza tributaria porque de cierta forma impiden que el contribuyente conozca los alcances de la obligación fiscal, por lo que el juez constitucional, antes de decidir sobre la inconstitucionalidad de la norma, debe emprender una tarea nada simple, porque primero tiene que determinar si el defecto normativo puede completarse o colmarse mediante un método de interpretación, si son varios debe preferir a la interpretación conforme, salvo que no lo pueda aplicar por implicar una postura distinta a la expresada por el legislador, para después concluir si en realidad la norma tributaria adolece de certeza jurídica.

3.3. Fórmulas fiscales ¿Son de fácil comprensión para cualquier persona?

Trato especial merece el análisis de las fórmulas fiscales, ya que se ha señalado en foros que no son de fácil comprensión para cualquier persona, porque para su debida interpretación es menester apoyarse en un profesional de la contabilidad o en un diestro jurista especializado, es decir, si no se tienen conocimientos en esta materia es casi imposible de su simple lectura comprender como operan aquellas fórmulas fiscales.

¿Luego, las fórmulas contables incorporadas a la norma tributaria son contrarias a la certeza y seguridad jurídica?

Antes de abordar este tema, debe destacarse que las fórmulas son instrumentos prácticos que el legislador emplea para cuantificar el monto del tributo –*ya que puede ser una tarea algo difícil*–, por medio de reglas que relacionan cuestiones matemáticas o cantidades.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia al resolver los amparos en revisión[30] en los que se impugnó el sistema de deducción del costo de lo vendido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispuso *'que la*

---

inferior y superior de la tarifa y tabla contempladas en los artículos señalados no tienen los mismos rangos, ya que con el propósito de hacer proporcional el subsidio acreditable, el legislador ordinario incluyó más rangos en la tabla prevista en el artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que para obtener el impuesto sobre la renta causado en la tarifa del diverso precepto 177; de ahí que los límites que deben considerarse para calcular el impuesto marginal que servirá para determinar el monto del subsidio acreditable son los que prevé la tabla de mérito, de lo contrario, no tendría ninguna razón jurídica que se hubiesen incorporado más rangos en ella.'

[30] En sesión del 2 de marzo de 2007.

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

referencia a conceptos propios de la técnica contable, que en apariencia hace que dicho concepto sea indeterminado, en realidad es perfectamente determinable.' Esto es, se reconoció implícitamente que las fórmulas fiscales no son mecanismos de clara comprensión para cualquier persona, sino que para su correcto entendimiento es básico tener un mínimo de práctica contable.

En ese tenor, si las fórmulas surgen a partir de estudios contables y actuariales, para su interpretación debe tenerse cierta especialidad o pericia en ellos, pero esta situación excepcional no acarrea inseguridad jurídica si se dimensiona dicha interpretación desde la óptica contable, lo que significa que su claridad normativa no es respecto de cualquier persona, dado que se trata de elementos técnicos numéricos, sino que es indispensable comprender su descripción o utilización, lo cual sí es de fácil entendimiento para los contribuyentes aunque tengan una baja instrucción aritmética.

La claridad normativa obviamente no existiría si se ve la fórmula fiscal desde su literalidad, pero si se adentra uno a ella con base en un mínimo de conocimiento contable, se podrá descubrir que su uso tiene una comprensión aceptable donde sólo se substituyen cantidades para determinar el monto de la contribución, satisfaciéndose de este modo la exigida certeza jurídica en el ámbito tributario.[31]

---

[31] Así lo determinó la Segunda Sala en la jurisprudencia 160/2007 –registro número 171339–, que dice: 'RENTA. LA FALTA DE DESCRIPCIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA APLICAR LAS TARIFAS CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 113 Y 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN RELACIÓN CON LAS FRACCIONES I Y III DEL NUMERAL SEGUNDO DE LAS DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL DEL DECRETO DE REFORMAS A DICHA LEY, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2005, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). *El hecho de que dicha ley no prevea el procedimiento para aplicar las tarifas contenidas en los artículos referidos, no genera incertidumbre jurídica ni atenta contra el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que se trata de una mecánica general para calcular el impuesto a cargo de las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado o asimilado, de modo que si bien contienen rangos con precisiones de límite inferior, límite superior, cuota fija y por ciento sobre el excedente del límite inferior, con una representación numérica o cifrada, ello obedece a que se crearon con base en la técnica contable, y desde esta óptica constituyen un mecanismo de clara comprensión.'*

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

3.4. Expresiones fiscales que si bien son conceptos usuales, requieren de mayor concreción de acuerdo con la obligación de que se trate (Análisis de la tesis que enuncia que el legislador no está obligado a definir los términos y palabras usadas en la ley)

Para continuar con el análisis del principio de legalidad en su aspecto material, me permito transcribir el contenido de la tesis XI/96 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia, para después hacer breves comentarios sobre su contenido.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.

Este precedente judicial establece, como se había explicado, que el legislador no está obligado a definir cada concepto que emplea en la norma tributaria porque simplemente la haría impráctica, pero agrega algo sumamente importante: *Que no es necesaria la definición porque las*

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

palabras o expresiones tienen un empleo usual u ordinario, ya que desde luego tendrán un significado también usual.

Las palabras usuales o que frecuentemente se emplean por una comunidad no siempre coinciden con su significado gramatical o el que se describe en un diccionario de la lengua castellana, pero éste es al parecer un primer problema de concreción que puede superarse con una buena interpretación gramatical. La observación más significativa no es en relación con el contenido de la tesis, sino a su aplicación a los diversos casos jurídicos que puedan actualizarse, es decir, su uso debe tener cierta mesura y análisis para evitar su aplicación indiscriminada, principalmente, cuando en realidad se requiera mayor concreción para no generar incertidumbre jurídica.

Me refiero particularmente a la delimitación del hecho imponible en las contribuciones, porque no es lo mismo que un concepto usual aparezca en un elemento cuantitativo que en el objeto tributario. En el último es necesario que el legislador, a pesar de que pretenda gravar una fuente de riqueza que –*en apariencia*– tenga un significado común, delimite lo más posible el contorno del hecho imponible.

Debe hacerse hincapié que la máxima delimitación y definición del hecho imponible se justifica porque a partir de ella se construyen los demás elementos esenciales de la contribución como son los sujetos o los que no quedan comprendidos en esa categoría, la base que mide o cuantifica al hecho imponible, y la tasa que se aplica a esta base, de modo que una deficiente o muy abierta definición del hecho imponible podría producir incertidumbre en todo el impuesto, aunque coincida el bien o actividad gravada con un concepto que frecuentemente se usa en una comunidad.

De ahí que se puede advertir que la aplicación de la tesis debe excluirse, a pesar de que se trata de un concepto usual, si se refiere al hecho imponible de la contribución, ya que por los motivos descritos éste debió delimitarse con el mayor detalle posible, lo cual no implica que se prevea la definición del concepto usual, más bien que se diga o señale qué hechos o aspectos quedan comprendidos o exceptuados del ámbito del objeto tributario que recae sobre ese tipo de conceptos.

3.5. El principio de legalidad en su aspecto material puede aplicarse a cualquier norma tributaria, aunque no sea una ley propiamente dicha

Vinculado con lo anterior, cabe señalar que la Segunda Sala de la Suprema Corte ha definido que el principio de legalidad es aplicable únicamente a

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

la obligación principal de pago, no a las obligaciones fiscales accesorias o formales;[32] sin embargo, es necesario aclarar que este criterio se refiere a la legalidad tributaria en su aspecto formal, es decir, a aquellas cuestiones relacionadas con los elementos esenciales de las contribuciones, de modo que la obligación accesoria como los recargos o una formal como presentar declaración de impuestos nada tiene que ver con dichos elementos constitutivos, y por esa razón se sostuvo que no rigen en esta clase de obligaciones.

No obstante, tratándose del principio de legalidad en su aspecto material no se ciñe exclusivamente a una cierta obligación fiscal, sino que a diferencia de su aspecto formal, opera a plenitud en cualquiera de ellas, porque aunque se refiera a una obligación accesoria o formal es fundamental que el legislador garantice certeza jurídica en su concreción, que no contenga vacíos o confusiones normativas, incluso, el aspecto material abarca a cualquier obligación fiscal que se contenga en ley, reglamento o disposiciones de carácter general inferiores a ellos como la resolución miscelánea fiscal que emite el Servicio de Administración Tributaria, en términos del artículo 33,

---

[32] En la jurisprudencia –registro número 180549– y tesis aislada –registro número 184896– siguientes: 'PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN. LA REGULACIÓN DE LOS DATOS QUE DEBE CONTENER, ASÍ COMO DE LA INFRACCIÓN EN QUE SE INCURRE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 184, FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA, AL OMITIR ALGUNO DE ELLOS O MANIFESTARLOS EN FORMA INEXACTA O FALSA DANDO LUGAR A QUE SE ALTERE LA INFORMACIÓN ESTADÍSTICA, NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El principio tributario de legalidad, así como los de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público garantizados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es exigible respecto de los elementos de las contribuciones que deben sufragar los gobernados para solventar los gastos públicos, por lo que las disposiciones de observancia general que rijan su determinación deben sujetarse a aquéllos. En estas condiciones, si la regulación de la obligación tributaria de carácter accesorio consistente en el llenado de los datos que contiene un pedimento de importación, así como de la infracción en que se incurre, en términos del artículo 184, fracción III, de la Ley Aduanera, por omitir alguno de ellos o manifestarlos en forma inexacta o falsa, siempre que se altere la información estadística, no incide en los elementos esenciales de una contribución ni se refiere a una conducta infractora consistente en la falta de pago de algún tributo, resulta evidente que tal normativa no es expresión de la potestad tributaria del Estado Mexicano y, por ende, no se rige por el principio de legalidad tributaria en su aspecto formal, por lo que el hecho de que los datos que debe contener el mencionado pedimento no se prevean en una ley, sino en una regla general administrativa, no conlleva una violación al citado precepto constitucional' y 'ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, IMPUESTA EN EL ARTÍCULO 32-A,

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación,[33] pues en relación con sus contenidos deben estar suficientemente delimitadas, determinadas y previsibles.

Como puede advertirse, el ámbito de aplicación del principio de legalidad tributaria no es el mismo en ambas vertientes, ya que en su aspecto formal queda aminorado a la obligación principal de pago que se prevé en una ley, y su aspecto material es más extenso en tanto que es operante en cualquier tipo de obligación sea principal, accesoria o formal, que esté establecida en una disposición de observancia general cualquiera que sea su rango (ley, reglamento, circular, entre otros).

En ese tenor, la aplicación del principio de legalidad tributaria no se dimensiona igual en su aspecto formal que en el material, de donde se sigue que es indispensable saber la naturaleza de la obligación para decidir cuál de los dos se acomoda a ella o si ambos le son aplicables, siendo ésta mi conclusión acerca del segundo apartado del presente trabajo.

PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1997, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El dispositivo citado que establece la obligación a cargo de determinadas categorías de contribuyentes de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público registrado ante las autoridades fiscales, en términos del numeral 52 del Código Fiscal de la Federación, no contraviene el principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que dicho principio exige que todos los elementos del tributo estén previstos en una ley en sentido formal y material, también lo es que en él no quedan comprendidas las obligaciones de naturaleza formal adjetiva distintas de la de pago del gravamen correspondiente, por lo que la obligación de dictaminar los estados financieros no se vincula con el principio constitucional en comento, pues ni en forma expresa o implícita incide en la determinación de los elementos de un tributo, tales como el sujeto pasivo, el objeto, la tasa, la tarifa, la base gravable y la época de pago, ya que el dictamen sólo produce la presunción de que son ciertos los hechos afirmados en él, en términos del referido artículo 52.'

[33] Como implícitamente se reconoció en la jurisprudencia 31/2006 –registro número 175662–, de la Segunda Sala que dice: 'CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU ARTÍCULO 33, FRACCIÓN I, INCISO G), VIGENTE A PARTIR DE DOS MIL CUATRO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para realizar el cálculo de una contribución. Ahora bien, el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, al prever que las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes, para lo cual publicarán anualmente las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

IV. Territorialidad de los tributos como garantía del principio de legalidad tributaria

4.1. Delimitación correcta del ámbito espacial de la obligación tributaria principal como expresión de certeza jurídica

Como bien es sabido en la doctrina y en la jurisprudencia tributaria, las contribuciones se imponen conforme a dos criterios de sujeción, a saber:

a) Residencia: Implica que la fuente de riqueza puede generarse en territorio mexicano o en uno extranjero, y el Estado puede imponer tributos sobre ella por existir un nexo de nacionalidad que le permite desarrollar su potestad tributaria respecto de hechos u operaciones que se llevaron a cabo en un territorio distinto al mexicano. Un ejemplo que normalmente se utiliza en la docencia es el impuesto sobre la renta ya que tiene un carácter eminentemente personal.
b) Territorialidad: El campo impositivo se reduce porque el Poder Tributario de cada Estado debe limitarse a gravar los actos o hechos jurídicos que se verifiquen en su territorio. Los impuestos al consumo o indirectos quedan comprendidos en este criterio de sujeción.

Para dar certeza jurídica en el tributo, el legislador debe delimitar su campo de aplicación conforme al criterio que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado, es decir, si desarrolla su potestad tributaria respecto de actividades llevadas a cabo en un territorio distinto al mexicano sin que exista un nexo al respecto, es inconcuso que ese tributo vulnerará el principio de legalidad tributaria, porque va más allá de los estándares de

---

conocimiento; que podrán publicar aisladamente las disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año y que las resoluciones emitidas que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las que determinen las propias leyes fiscales, no transgrede el mencionado principio constitucional. Lo anterior es así, porque la emisión de tales resoluciones en materia fiscal no sólo es permisible sino necesaria, al ser cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al crecimiento de la administración pública, y porque únicamente serán obligatorias si acatan el principio de reserva de ley relativa, es decir, se sujetan a que las autoridades administrativas, a través de reglas de carácter general, no establezcan cargas adicionales para los contribuyentes en relación con cualquiera de los elementos de las contribuciones, pues de no ser así, no serán observables, siempre y cuando así se determine una vez que se hagan valer los medios de defensa pertinentes y se resuelva lo conducente.

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

sujeción impositiva; por ende, no se debe elegir cualquier criterio de sujeción sino que tiene que ser el apropiado al tipo de tributo, ya que de no ser así, se creará inseguridad en su aplicación sea por extender indebidamente su ámbito espacial o por omitir fijar el criterio de sujeción utilizado.

4.2. Posible fundamento constitucional del criterio de territorialidad del tributo (análisis de la evolución jurisprudencial)

La Segunda Sala al resolver el amparo en revisión 3333/1998,[34] ubicó al criterio de territorialidad del campo impositivo en el artículo 16 de la Constitución Federal, que previene a la garantía de legalidad, lo cual aparentemente no es incorrecto, porque el principio de legalidad tributaria es una expresión particular del derecho a la legalidad, como sucede en el principio de equidad tributaria en relación con el derecho a la igualdad jurídica prevista en el artículo 1° constitucional, o el principio de proporcionalidad tributaria surgido a partir de los derechos de propiedad y de libertad humana.

Pero la propia Segunda Sala al resolver el 7 de mayo de 2008 varios amparos en revisión[35] sostuvo que si se trata de un aspecto propiamente tributario debe aplicarse, por idoneidad, el principio o principios aplicables a la materia de contribuciones, según los alcances del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y no acudir a otros derechos humanos *generales*, pues de nada serviría que el Constituyente hubiese previsto expresamente los principios de justicia fiscal, si se desprendieran de otros postulados constitucionales.

Siguiendo con esta línea se puede concluir que cuando se trata de analizar la validez del ámbito espacial del tributo debe hacerse a la luz del principio de legalidad tributaria en su aspecto material, no así del derecho a la legalidad prevista en el artículo 16 constitucional, pues para la certeza en las contribuciones existe un principio separado del derecho en comento previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, aunque no se desconoce que si se refiere en particular a un problema de territorialidad en el tributo, no de residencia, se puede también ubicar en el artículo 121, fracción I, constitucional, que dispone:

---

[34] En sesión del 23 de junio de 2000.

[35] Vinculados con los Decretos que eximen del abrogado impuesto al activo.

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

> *ARTÍCULO 121. En cada Estado de la Federación se dará entera fe y crédito de los actos públicos, registros y procedimientos judiciales de todos los otros. El Congreso de la Unión, por medio de leyes generales, prescribirá la manera de probar dichos actos, registros y procedimientos, y el efecto de ellos, sujetándose a las bases siguientes: I. Las leyes de un Estado sólo tendrán efecto en su propio territorio, y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él…*

Aquí se recoge el criterio de territorialidad de los tributos tanto en el régimen interno como en el exterior, pero debe aclararse que la Segunda Sala al resolver el amparo en revisión 1936/2005[36] señaló que *'aun cuando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no prevea una disposición específica sobre el principio de territorialidad de las leyes, dicha norma deriva del principio de legalidad constitucional'*, cuando la misma Sala tiempo atrás[37] estableció, a mi parecer con más precisión, que la territorialidad de las leyes que dimana del artículo constitucional transcrito puede ser *'aplicado al campo impositivo'*,[38] además, como destaqué se

---

[36] En sesión del 7 de febrero de 2007.

[37] Al resolver el amparo en revisión 1789/1999, en sesión del 11 de agosto de 2000.

[38] Según se desprende de la siguiente tesis aislada –registro número 191073–: 'HACIENDA DEL ESTADO DE JALISCO. EL ARTÍCULO 11, FRACCIÓN IV, DE LA LEY CORRESPONDIENTE QUE ESTABLECE EL IMPUESTO SOBRE NEGOCIOS JURÍDICOS E INSTRUMENTOS NOTARIALES, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD DE LAS LEYES ESTATALES. *La fracción I del artículo 121 de la Constitución General de la República establece que las leyes de un Estado sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él. De esa forma se recoge el principio de territorialidad, conforme al cual las leyes de un Estado sólo pueden obligar a quienes realicen actos jurídicos en su territorio, pero no afectan a quienes los efectúen fuera de él, ahora bien, dicho principio aplicado al campo impositivo implica que el poder tributario de cada Estado de la Federación debe limitarse a gravar los actos o hechos jurídicos que se verifiquen en su territorio, al tenor de su respectivo orden jurídico. Por tanto, si en el artículo 11, fracción IV, de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco se establece que es objeto del impuesto sobre negocios jurídicos e instrumentos notariales, cualquier acto o contrato otorgado fuera del Estado, siempre que deban ser registrados en éste o se designe algún lugar de su territorio para el cumplimiento de las obligaciones estipuladas, ello transgrede el referido principio constitucional, ya que con esa contribución no se grava el acto de registro realizado en el territorio del Estado, ni el cumplimiento en él de alguna de la obligaciones estipuladas, sino un acto jurídico celebrado fuera de éste y del ámbito espacial de validez del respectivo orden jurídico estatal.'*

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

vincula con el principio de legalidad tributaria, no con el derecho a la legalidad.

Para concluir este ensayo quiero señalar que el principio de legalidad tributaria sigue ampliándose, pues en el siglo XIX, época del Ministro Vallarta, ni siquiera podía tutelarse a través del juicio de amparo, ahora ya se reconoce como un derecho fundamental de orden económico, con un vasto desarrollo sobre sus alcances y aplicaciones, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, los cuales pretendí agrupar en las ideas que me permití exponer.

V. Referencias

Bibliográficas

Luqui, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1994, p. 38.

Alterini Atilio, Aníbal, *La inseguridad jurídica*, editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1993, p. 19.

García Novoa, César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, editorial Marcial Pons, Madrid, 2000.

Electrónicas

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consultada en el sitio http://ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/cn16.pdf

Constitución Española, consultada en el sitio http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm

Constitución Nacional Argentina, consultada en http://www.senado.gov.ar/deInteres

Ley del Impuesto Sobre la Renta, consultada en el sitio http://www.ordenjuridico.gob.mx/Federal/Combo/L-78.pdf

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal

Esta revista forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv https://revistas.juridicas.unam.mx

Semanario Judicial de la Federación, consultado en http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx

Sentencias y expedientes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultado en el sitio http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/TematicaPub.

DR © 2015. Revista del Instituto de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal - Consejo de la Judicatura Federal