Sistema Bibliotecario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
Catalogación

PO
G216.113
S867c

Suprema Corte de Justicia de la Nación. México
Constitucionalidad de la facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil para calcular las distancias ortodrómicas a fin de determinar los derechos por servicios a la navegación aérea / investigación, redacción, edición y diseño a cargo de la Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México ; investigadora Gabriela Ríos Granados ; presentación Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. – – México : Suprema Corte de Justicia de la Nación, Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis, 2009.
143 p. – – (Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ; 38)

ISBN 978-607-630-578-2

1. Derechos – Navegación aérea – Constitucionalidad – México 2. Aviación civil – Legislación – Jurisprudencia – Instrumentos internacionales 3. Derecho Fiscal – Principio de legalidad – Principio de reserva de ley – Interpretación 4. Contradicción de tesis – Comentarios I. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis. México II. Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México III. Ríos Granados, Gabriela, investigador IV. Aguirre Anguiano, Sergio Salvador, 1943- , pról. V. Azuela Güitrón Mariano, 1936- , pról. VI. Ortiz Mayagoitia, Guillermo Iberio, 1941- , pról. VII. t. VIII. Ser.

Primera edición: abril de 2009
D.R. © Suprema Corte de Justicia de la Nación
Av. José María Pino Suárez, Núm. 2
C.P. 06065, México D.F.

Impreso en México
Printed in Mexico

La investigación, redacción, edición y diseño de esta obra estuvieron a cargo de la Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

CONSTITUCIONALIDAD DE LA FACULTAD DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE AERONÁUTICA CIVIL PARA CALCULAR LAS DISTANCIAS ORTODRÓMICAS A FIN DE DETERMINAR LOS DERECHOS POR SERVICIOS A LA NAVEGACIÓN AÉREA

SERIE
DECISIONES RELEVANTES
DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

MÉXICO 2009

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia
Presidente

Primera Sala
Ministro Sergio A. Valls Hernández
Presidente

Ministro José Ramón Cossío Díaz
Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo
Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas
Ministro Juan N. Silva Meza

Segunda Sala
Ministro José Fernando Franco González Salas
Presidente

Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano
Ministro Mariano Azuela Güitrón
Ministro Genaro David Góngora Pimentel
Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos

Comité de Publicaciones y Promoción Educativa

Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Ministro Mariano Azuela Güitrón

Comité Editorial

Mtro. Alfonso Oñate Laborde
Secretario Ejecutivo Jurídico Administrativo

Mtra. Cielito Bolívar Galindo
Directora General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis

Lic. Gustavo Addad Santiago
Director General de Difusión

Dr. César de Jesús Molina Suárez
Director General de Casas de la Cultura Jurídica y Estudios Históricos

Dr. Salvador Cárdenas Gutiérrez
Director de Análisis e Investigación Histórico Documental

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Héctor Fix-Fierro
Director

Juan Vega Gómez
Secretario Académico

Elvia Lucía Flores Ávalos
Jefa del Departamento de Publicaciones

Gabriela Ríos Granados
Investigadora

PRESENTACIÓN

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, como máxima instancia jurisdiccional y último intérprete de la Constitución de la República, ha desempeñado un papel de suma importancia resolviendo los asuntos sometidos a su consideración, con las consecuentes repercusiones jurídicas, sociales, económicas y políticas. Sus resoluciones no sólo tienen efectos sobre las partes que intervienen en los asuntos de su conocimiento, sino además son de especial interés para la sociedad por la relevancia jurídica de estos fallos y los criterios que en ellos se sustentan.

Sin embargo, estas resoluciones no siempre son conocidas, ni los criterios que en ellas se sustentan son bien comprendidos. Esto se debe en parte al discurso altamente técnico en que las ejecutorias son formuladas y que su difusión se realiza a través de obras sumamente especializadas. Por ello, este Alto Tribunal ha decidido que los criterios más relevantes

sean difundidos a través de publicaciones redactadas en forma simple y llana.

Es así como se presenta la serie *Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, integrada por diversos folletos sobre temas varios, abordados en las ejecutorias pronunciadas por este Máximo Tribunal, de interés para el público en general.

En el marco del Convenio de Colaboración General que tiene celebrado la Suprema Corte con la Universidad Nacional Autónoma de México para la organización y desarrollo de actividades conjuntas de investigación, acciones científicas y culturales de interés para las partes y del Convenio Específico de Colaboración para el Intercambio de Publicaciones suscrito por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Instituto de Investigaciones Jurídicas, este último participará en la elaboración de estos folletos con los comentarios de sus investigadores.

Con esta serie de publicaciones, esperamos cumplir con el objetivo de que el público no especializado conozca el trabajo de este Máximo Tribunal.

Comité de Publicaciones y Promoción Educativa
de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano
Ministro Mariano Azuela Güitrón
Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

INTRODUCCIÓN

El Estado moderno proporciona diversos servicios públicos a sus habitantes, como seguridad, tanto interna como respecto de eventualidades externas, impartición de justicia, educación, transporte, vivienda y salud. Para poder realizar estas funciones, requiere de recursos que obtiene principalmente del concurso, participación de los particulares a través del cobro de contribuciones, clasificadas en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y de mejoras.

Por otro lado, es facultad de los Congresos federal y estatales el establecimiento de los tributos necesarios para cubrir los gastos presupuestados por los tres niveles de gobierno: federal, estatal y municipal.

Esta facultad no es ilimitada, ya que en la propia Constitución Federal, en la fracción IV de su artículo 31, se reconocen cuatro principios tributarios que el legislador debe respetar

al establecer las contribuciones que son los de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

Sin embargo, el gobernado puede estimar que la carga impositiva establecida en ley por el Estado no respeta los aludidos principios, por lo que recurre a los órganos jurisdiccionales para que determinen tal situación.

En este número de la serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se presentan los razonamientos lógico jurídicos del Máximo Tribunal en Pleno, al resolver la contradicción de tesis 24/2006-PL, respecto a la inconstitucionalidad planteada sobre el cálculo y pago de derechos por los servicios a la navegación aérea prestados por el órgano desconcentrado denominado Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM), tanto el criterio plasmado en la ejecutoria por la mayoría, como el voto de minoría.

A manera de introducción al tema de fondo, se agrega un breve estudio respecto a la evolución de los instrumentos normativos que regulan la aviación en México, tanto federales como internacionales aplicables en nuestro país, así como de las contribuciones, en su modalidad de derechos, establecidas para esta actividad y una referencia a los elementos más importantes de los principios tributarios prescritos, en la Constitución. Además se incorpora el análisis doctrinal de la resolución, por parte de la Dra. Gabriela Ríos Granados, investigadora especializada en materia tributaria del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, en el marco de los convenios de colaboración celebrados al efecto.

I. LA AVIACIÓN CIVIL Y SU REGULACIÓN INTERNACIONAL

1. ANTECEDENTES

Desde que los hermanos Wright realizaron el primer vuelo tripulado por el hombre en una máquina más pesada que el aire, la aviación ha tenido tal desarrollo que revolucionó la forma en que el hombre, se transportaba, disminuyendo el tiempo de viaje, sobre todo entre grandes distancias, lo que permitió la realización de vuelos intercontinentales y transoceánicos.

La regulación legal de este medio de transporte se ha vuelto más compleja cada día, ya que debe atender, entre otros aspectos, a las características de las aeronaves, las rutas de vuelo dentro de cada país e incluso internacionales, los aeropuertos donde aterrizan y despegan los aviones y los servicios que deben dárseles al momento de su despegue, durante el vuelo y en su aterrizaje, mejor conocidos como ayudas de aeronavegación las cuales se brindan desde diversos puntos

en tierra y mediante sistemas satelitales; todo ello con el objeto de brindar mayor seguridad y eficiencia en cada vuelo.

Durante el siglo XIX, las travesías en globo se fueron incrementando en diversos países; ante esto el gobierno francés consideró necesario proponer la creación de normas que regularan todo lo relacionado con estos aparatos, como fueron las relativas al establecimiento de una matrícula para identificarlos, la emisión de documentos que acreditaran la propiedad y su nacionalidad; así como lo relacionado con la capacitación o adiestramiento de los tripulantes, la responsabilidad en caso de accidente, los lugares para descender y los permisos requeridos para cruzar las fronteras. Así, en 1889 se realizó el Primer Congreso Aéreo Internacional, celebrado en París, al cual asistieron delegados del país anfitrión, y de naciones como Brasil, Estados Unidos de América, Gran Bretaña, México y Rusia.[1]

Un año después se realizó nuevamente en París el Segundo Congreso Aéreo Internacional al que asistieron, además de los anteriores, delegados de Alemania, Austria, Bélgica, Cuba, Ecuador, Italia, Rumania y Suecia.[2]

Para 1910, Francia invitó a 21 países europeos a la Primera Conferencia Diplomática sobre Navegación Aérea, con sede en la ciudad de París, para analizar la condición jurídica del espacio aéreo, la autoridad que tiene el Estado para regu-

[1] Cfr. *Seminario sobre Derecho Aeronáutico*, Ed. Universidad Carlos III de Madrid y Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1999; SEQUERA DUARTE, Álvaro, *Derecho Aeronáutico*, Ed. Politécnico Grancolombiano, Colombia, 2004; www.juridicas.unam.mx/pubica/l.brev/rev/indercom/cont/54/art/art4.pdf

[2] *Idem*.

lar los vuelos sobre su territorio y el trato jurídico igual entre aeronaves civiles nacionales y extranjeras que sobrevuelen el territorio de un determinado país; sin embargo, en esta reunión no se llegó a acuerdo alguno.[3]

a) *Convención para la Reglamentación Aérea*

Fue hasta el 13 de octubre de 1919, en que se realizó la Convención para la Reglamentación Aérea, en París, de la cual derivó el Convenio Internacional de Navegación Aérea (CINA). En este convenio, las naciones vencedoras de la Primera Guerra Mundial trataron de imponer restricciones en cuanto al desarrollo de la aviación de los países perdedores, y así obtener ventajas respecto de los Estados que habían permanecido neutrales durante la guerra.

A causa de lo anterior, muchos Estados firmantes no ratificaron este instrumento internacional y otros países realizaron convenios internaciones en su área de influencia como España, quien convocó al Convenio Latinoamericano de Navegación Aérea (CIANA), que era muy similar al CINA, pero establecía mayor equidad entre los Estados. Ante este hecho, el CINA fue modificado para hacerlo más equitativo.

Mediante el CINA, se creó la Comisión Internacional de Navegación, como organismo técnico competente para emitir recomendaciones a los Estados miembros con el fin de que adaptaran su legislación de manera uniforme al rápido avance de la aviación.

[3] *Idem.*

b) *Asociación Internacional de Transporte Aéreo*[4]

En forma paralela a los primeros acuerdos multilaterales celebrados entre los Estados, las empresas de aviación se vieron en la necesidad de establecer acuerdos privados internacionales, ya que ante el incremento en el uso de este medio de transporte, se comenzaba a generar el problema de saturación de los espacios aéreos en las rutas comerciales.

Así, varias empresas de aviación de Inglaterra, Dinamarca, Holanda, Alemania, Noruega y Suecia, se reunieron en la Haya, Holanda, el 18 de agosto de 1919 para firmar el acuerdo por el que se creó la Asociación Internacional de Tráfico Aéreo (IATA por sus siglas en inglés), con sede en la misma ciudad, cuyo principal objetivo fue establecer igualdad de condiciones en las rutas aéreas entre las empresas afiliadas, así como el intercambio de información técnica y de operación.

La IATA se creó como una asociación apolítica en la cual sus miembros eran autónomos, por lo que la asociación no podía intervenir en sus negocios internos. Estableció cinco comités: legal, postal, de radiotelegrafía, de tráfico y de revisión financiera.

Asimismo, la asociación impulsó el establecimiento de condiciones uniformes respecto a los contratos de transporte internacional en las legislaciones de todos los países, lo cual sentó las bases para establecer un límite de responsabilidad en caso de accidente aéreo respecto al pasajero, lo cual fue plasmado en el Convenio de Varsovia.

[4] Cfr. www.iata.org

En 1945, un grupo de aerolíneas representativas de todos los continentes convocaron a la Conferencia Mundial de Operadores de Transporte Aéreo, en la Habana, Cuba, en la cual cambiaron la palabra "Tráfico" por "Transporte" en el nombre de la referida asociación, para quedar como "Asociación Internacional de Transporte Aéreo" conservando las mismas siglas iniciales (IATA). Dicha asociación contaba con 57 miembros de 31 naciones, y cambió su sede de la Haya, Holanda, a Montreal, Canadá.

En la conferencia antes citada, se reunieron también los representantes de los gobiernos de Estados Unidos de América y de Inglaterra quienes establecieron acuerdos de tarifas para el transporte de mercancías y pasajeros. A partir de ahí, las conferencias de tráfico de la IATA se constituyeron como el foro para negociar las tarifas del transporte internacional, sujetas a la aprobación de los respectivos gobiernos.

La primera conferencia mundial de esta nueva asociación se realizó en Río de Janeiro, Brasil y dio como resultado el primer Acuerdo Multilateral sobre Tráfico de Pasajeros de 1948, el cual permitió que con el pago de un solo boleto en una sola moneda el pasajero pudiera viajar a través del mundo utilizando diversas líneas aéreas.

El objetivo actual de la asociación conforme a su artículo IV, es promover la seguridad y economía en el transporte aéreo en beneficio de los usuarios, agilizando el comercio internacional y evitando una competencia destructiva entre las líneas aéreas; para concretar lo anterior cuenta con la participación de 230 miembros de 126 naciones de todo el mundo.[5]

[5] *Idem*.

c) *Convenio de Aviación Civil Internacional*

En 1944 se realizó el Convenio de Aviación Civil Internacional, en la ciudad de Chicago, Illinois, Estados Unidos de América,[6] cuyas cláusulas sólo se aplican a las aeronaves civiles, excluyendo a las militares, de aduana y policía.

Asimismo, en este Convenio se reconoció la soberanía que tiene cada uno de los Estados firmantes respecto del espacio aéreo situado sobre su territorio, considerando tanto el área terrestre como las aguas territoriales adyacentes.[7]

Igualmente dispone que las aeronaves en servicios no regulares podrán ingresar al espacio aéreo de los Estados contratantes sin requerir permiso previo para ello, con las restricciones de seguridad que cada Estado determine, así como cumplir con la reglamentación, condiciones y restricciones que se establezcan en caso de embarcar o desembarcar pasajeros o mercancías. Al respecto, si estos servicios son para realizarlos entre dos puntos dentro del territorio de un Estado, éste puede otorgar o negar la autorización, pero no debe otorgar privilegios de exclusividad en esta actividad a alguna línea aérea de otro Estado.[8]

De la misma manera, los Estados pueden establecer las rutas que deben seguir las aeronaves en vuelos internacionales sobre su territorio y los aeropuertos que podrán utilizar.[9]

---

[6] Convenio sobre Aviación Civil Internacional firmado por el Estado mexicano el 7 de diciembre de 1944, aprobado por el Senado de la República el 31 de diciembre de 1945 y publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 12 de septiembre de 1946, el cual entró en vigor el 4 de abril de 1947. Su texto original tiene 15 enmiendas y de todas México es parte; sólo quedan pendientes de entrar en vigor las de 29 de septiembre de 1995 y 1o. de octubre de 1998.

[7] Convenio sobre Aviación Civil Internacional, artículos 1 y 2.

[8] *Ibidem*, artículos 5 y 7.

[9] *Ibidem*, artículo 68.

Es importante señalar que en este acuerdo se establece la igualdad de trato que deben otorgar los Estados a las líneas aéreas nacionales y extranjeras, sin distinción alguna, que realicen vuelos internacionales; por ejemplo, en el establecimiento de zonas prohibidas para la navegación aérea civil,[10] el cumplimiento de la normatividad interna de cada Estado relativa a la entrada y salida de las aeronaves de su territorio,[11] así como en los derechos (contribuciones) que cobrará el Estado por el uso de las instalaciones aeroportuarias y servicios para la navegación aérea.[12] Respecto al pago de contribuciones, cabe resaltar que en aras de liberar el comercio internacional, se acordó, por los Estados parte, no establecer gravamen alguno por el mero derecho de tránsito, entrada o salida de su territorio, tanto de las aeronaves como de los pasajeros o carga a bordo de las mismas.

Dicho Convenio también establece que las aeronaves tendrán la nacionalidad del país en el que obtengan su matrícula, conforme a la normatividad interna de cada Estado.[13]

Otro punto de este acuerdo, es el relativo al compromiso de los Estados parte, en la medida de sus posibilidades, de establecer aeropuertos, prestar servicios de radio, meteorología y lo necesario para apoyar la navegación de las aeronaves conforme a la normatividad, métodos y procedimientos internacionales recomendados en el convenio, lo mismo para el equipo de navegación y comunicaciones, así como la documentación con que debe contar la aeronave.[14]

---

[10] *Ibidem*, artículo 9.
[11] *Ibidem*, artículo 11.
[12] *Ibidem*, artículo 15.
[13] *Ibidem*, artículos 17-21.
[14] *Ibidem*, artículos 28-42.

Es importante destacar que este convenio creó la Organización de Aviación Civil Internacional con el objetivo de desarrollar los principios y técnicas de la navegación aérea internacional para el crecimiento ordenado y seguro de la aviación civil, mejorando los servicios de navegación aérea y aeroportuarios; asimismo, lograr un transporte aéreo cómodo, seguro, eficaz y económico, al evitar la competencia excesiva y la discriminación entre los Estados parte.[15]

El consejo de la Organización de Aviación Civil Internacional puede emitir recomendaciones a los Estados parte para mejorar las instalaciones y servicios de navegación aérea.

Por último, es de resaltar que este convenio sustituye a la Convención sobre la Reglamentación de la Navegación Aérea, suscrita en París el 13 de octubre de 1919 y a la Convención sobre Aviación Comercial, adoptada en la Habana el 20 de febrero de 1928; asimismo, abroga cualquier obligación derivada de otros acuerdos internacionales que resulten incompatibles con él.[16]

[15] *Ibidem*, artículos 43 y 44.
[16] *Ibidem*, artículos 80 y 82.

II. LA AVIACIÓN CIVIL Y SU REGULACIÓN NACIONAL

Como se desprende de lo anterior, México ha estado presente en la firma de los principales acuerdos internacionales en materia de aviación civil; de la misma forma nuestro derecho interno ha generado normas regulatorias de esta actividad.

1. LEY SOBRE AERONÁUTICA CIVIL

Con esta ley, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de junio de 1930, se regulaba lo relativo al uso del espacio aéreo nacional, que de inicio estableció la soberanía del Estado mexicano sobre el territorio y los mares territoriales; esto es, toda aeronave extranjera debía obtener previa autorización para volar, aterrizar o acuatizar en territorio nacional, excepto

aquellas matriculadas por los Estados con los cuales se celebraran convenios especiales de aeronavegación.[17]

Asimismo, las aeronaves sólo podían utilizar los aeródromos autorizados por la Secretaría de Comunicaciones y Obras Públicas, excepto por causas de fuerza mayor.[18]

Por otra parte, estableció un control de las aeronaves mexicanas mediante su registro ante la Secretaría de Comunicaciones, siempre que pertenecieran a ciudadanos o empresas mexicanas; tratándose de extranjeros, el registro procedería si éstos convenían ante la Secretaría de Relaciones Exteriores en considerarse como nacionales y no invocar la protección de sus gobiernos en todo lo concerniente a la aeronave, bajo pena de perderla en beneficio de la nación en caso de faltar al convenio.[19]

Por otra parte, la ley establecía los requisitos necesarios a cubrir para obtener la licencia de piloto, clasificándola en tres tipos: de turismo, limitada a zonas o rutas determinadas y de transporte ilimitado.[20]

Un aspecto importante establecido en la ley en cita se refiere a que para establecer y explotar líneas aéreas, se tenía que obtener la concesión respectiva del Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Comunicaciones, acreditando previamente la capacidad técnica y financiera del solicitante, quien

[17] Ley sobre Aeronáutica Civil, artículos 1o., 7o., 8o. y 9o.
[18] *Ibidem*, artículo 12.
[19] *Ibidem*, artículo 20.
[20] *Ibidem*, artículos 28 y 30.

debía ser de nacionalidad mexicana; dichas concesiones se otorgaban hasta por 30 años, sin que pudieran ser consideradas monopolios.[21]

Se estipuló, asimismo, que las aeronaves matriculadas en el extranjero no podían efectuar servicios comerciales dentro del territorio nacional o cruzar el mismo, salvo disposición en contrario contenida en un acuerdo internacional.[22]

También se estableció la obligación para las líneas aéreas de transportar la correspondencia conforme al contrato respectivo con la Secretaría de Comunicaciones, y se facultó al Gobierno Federal para realizar la requisición de la líneas aéreas, servicios auxiliares, bienes y demás elementos que fueren necesarios para su operación, en interés de la seguridad, defensa o tranquilidad del país.[23]

Por último, es importante señalar que en materia de responsabilidad por daños a personas, con motivo de accidentes, la ley refería un límite máximo de 10,000 pesos oro nacional por individuo.[24]

Esta ley fue abrogada por la Ley sobre Vías Generales de Comunicación y Medios de Transporte, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de agosto de 1931.[25]

---

[21] *Ibidem*, artículos 41, 44, 47 y 52.
[22] *Ibidem*, artículo 67.
[23] *Ibidem*, artículos 94 y 97.
[24] *Ibidem*, artículos 105 y 107.
[25] Esta ley fue abrogada por la Ley de Vías Generales de Comunicación publicada en el *D.O.F.* el 28 de septiembre de 1932, que a su vez fue abrogada por su homónima del 19 de febrero de 1940.

2. LEY DE VÍAS GENERALES DE COMUNICACIÓN

La Ley de Vías Generales de Comunicación, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 19 de febrero de 1940, reguló todo lo relativo a la aviación civil en nuestro país hasta 1995, por tal motivo, es importante realizar una mención sucinta de los principales aspectos relacionados con la aviación y su regulación normativa. Así, en cuanto a su estructura, dicha ley se dividía en 7 libros que comprendían: 1o. disposiciones generales, 2o. comunicaciones terrestres, 3o. comunicaciones por agua, 4o. comunicaciones aeronáuticas, 5o. comunicaciones eléctricas, 6o. comunicaciones postales y 7o. las sanciones.

El primer libro consideraba como vías generales de comunicación al espacio aéreo nacional, así como a todos los servicios auxiliares, obras, construcciones y demás dependencias y accesorios necesarios para el derecho de vía.

En la exposición de motivos de la ley que se analiza, se consideró de gran importancia que la Secretaría de Comunicaciones pudiera garantizar los derechos de la nación respecto de la situación jurídica de los bienes sujetos a reversión, y de las concesiones respectivas, lo cual quedó plasmado en la fracción XI del artículo 3o. de la norma en comento.

En el aspecto fiscal, con el objeto de proteger el desarrollo de las vías generales de comunicación, se estipuló en su artículo 7o. que sus servicios públicos, sus capitales, empréstitos y acciones, no pueden ser objeto de contribuciones estatales o municipales.

En la fracción VII del artículo 9o. de esta ley, se estableció que las aeronaves que prestaran servicios internacionales, en los términos de los tratados respectivos, no necesitarían concesión, ya que únicamente debían obtener permiso de la Secretaría de Comunicaciones.

En el libro cuarto, referido a las comunicaciones aeronáuticas, se establecía la soberanía del Estado mexicano sobre el espacio aéreo situado sobre su territorio y mares territoriales, así como los requisitos de seguridad, registro y obtención de matrícula de las aeronaves.

El texto de los artículos 330 al 335, regulaba lo relativo a la obtención de las concesiones para la fabricación de aeronaves y el establecimiento de escuelas de aviación.

Asimismo, normaba los requisitos para la obtención de las licencias de los pilotos y que en el caso de las aeronaves comerciales mexicanas, la tripulación debía ser mexicana, además, los pilotos debían ser mexicanos por nacimiento, preferentemente.

Un aspecto importante regulado por la ley que se analiza, era el relativo a los accidentes y responsabilidad en los mismos. Establecía que el auxilio y salvamento en accidentes aéreos era de interés público y, por tanto, todas las autoridades debían otorgar las facilidades necesarias para tal efecto.

Señalaba también que el comandante de la aeronave era el directamente responsable ante el dueño de los daños ocasionados a ésta, y estableció la figura de la responsabilidad solidaria del dueño con el comandante o piloto por los

daños causados a terceros, excepto por caso fortuito, fuerza mayor o por cumplir una orden de autoridad competente.

3. LEY DE AVIACIÓN CIVIL

De acuerdo a la exposición de motivos que generó la Ley de Aviación Civil,[26] la sobreregulación y protección de la industria nacional había provocado una actitud poco competitiva en materia de aviación civil, y limitado las mejoras respecto a la calidad y oferta del servicio; según se establecía, la ley anterior incentivó la desregulación del sector que, si bien generó un crecimiento en beneficio de la población al reducir los precios del servicio, también generó la realización de prácticas desleales de competencia, que afectaron la situación financiera de los prestadores de los servicios aéreos, lo cual se vió reflejado en la disminución de los niveles de seguridad y de calidad en su operación.

Así, con la ley en comento se propuso crear un nuevo marco jurídico regulatorio de la aviación civil con el objeto de promover el desarrollo de sistemas de transporte aéreo con seguridad y permanencia; fortalecer las facultades de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes en la materia; consolidar el uso del espacio aéreo bajo condiciones de competencia equitativa y de protección al medio ambiente; precisar el régimen para otorgar concesiones y permisos, y ordenar la operación de las diferentes modalidades de transporte y esquemas tarifarios, así como apoyar el desarrollo de las líneas aéreas nacionales.

[26] Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 12 de mayo de 1995.

En este sentido, también se indicó —en la exposición de motivos— que lo referente a la infraestructura aeroportuaria y sus servicios auxiliares, se regularía en una ley independiente.

Así, la Ley de Aviación Civil que analizamos tiene por objeto regular la explotación, el uso o aprovechamiento del espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, respecto de la prestación y desarrollo de los servicios de transporte aéreo civil y estatal.

El texto del artículo 4o. de la citada ley establece la supletoriedad de la misma por la Ley de Vías Generales de Comunicación, la Ley General de Bienes Nacionales, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, y de los Códigos de Comercio; Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal (actualmente Código Civil Federal); y Federal de Procedimientos Civiles.

También clasifica a las aeronaves en civiles o de Estado; las primeras pueden ser de servicio público o privado, y las segundas pueden ser militares o de uso de la Federación, Estados, Municipios y entidades paraestatales distintas a las militares.[27]

Con esta normatividad se otorga a la Secretaría de Comunicaciones y Transportes diversas facultades, entre ellas la de planear, formular y conducir las políticas y programas para la regulación y el desarrollo de los servicios de transporte aéreo; prestar y controlar los servicios a la navegación aérea y establecer las condiciones de operación a que deben suje-

[27] Ley de Aviación Civil, artículo 5o.

tarse; expedir certificados de matrícula, de aeronavegabilidad y los de explotador de servicios aéreos, así como llevar el Registro Aeronáutico Mexicano; promover el desarrollo de la industria aeronáutica y aprobar el plan de vuelo que previamente el operador presentará por escrito o transmitirá por vía telefónica, interfono, frecuencia de radiocomunicación aeronáutica establecida o cualquier otro medio electrónico, conforme a las disposiciones administrativas que para tales efectos sean expedidas.

Por reforma a esta ley, de 28 de diciembre de 2001, se otorgó la facultad a la Secretaría de Comunicaciones y Transportes de suspender, cancelar y revalidar los certificados de matrícula, de aeronavegabilidad y los de explotador de servicios aéreos, así como para promover el desarrollo de la industria aeronáutica y de la aviación civil.

Por otra parte, la Secretaría de Comunicaciones y Transportes ejercía su autoridad aeronáutica en los aeropuertos, helipuertos y aeródromos a través del comandante de aeropuerto; sin embargo, mediante la citada reforma ahora se ejerce a través de la Dirección General de Aeronáutica Civil, por conducto de los comandantes regionales y de aeropuerto. La misma dirección puede ejercer las facultades conferidas a la secretaría mencionada, excepto las consideradas indelegables por su propio reglamento interior.

Para agilizar los trámites en este sector, mediante adición de 5 de julio de 2006, se aprobó que los operadores puedan enviar los planes de vuelo por cualquier medio electrónico de comunicación para su aprobación por la autoridad respectiva.

Por último, es importante mencionar que el 7 de diciembre de 1998, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el Reglamento de la Ley de Aviación Civil, el cual en el título segundo regula todo lo relativo al transporte aéreo, los requisitos que deben cubrirse para obtener una concesión o un permiso; también establece los lineamientos que debe cubrir una empresa mexicana para obtener la autorización de la Secretaría de Comunicaciones para arrendar aeronaves con matricula extranjera destinada a prestar servicios de transporte en territorio nacional, así como los tipos de contrato que debe celebrar la empresa con los pasajeros o para el transporte de carga, estableciendo derechos y obligaciones.

Un aspecto muy importante que reglamenta esta norma es lo referente a la responsabilidad por daños y la obligación de los prestadores de servicios aéreos de contratar seguros de responsabilidad civil.

En su título tercero se establece, asimismo, las disposiciones relativas a las licencias del personal técnico aeronáutico[28] y los requisitos que deben cumplir los centros de formación o capacitación y adiestramiento para obtener el permiso correspondiente.

En el título cuarto se reglamenta la asignación y composición de la marca de la matrícula, así como de la marca de nacionalidad de las aeronaves. También se establecen los lineamientos y procedimientos que deben observarse para la

[28] Sobre este tema se publicó en el *Diario Oficial de la Federación*, el 24 de junio de 2004, el Reglamento para la expedición de permisos, licencias y certificados de capacidad del personal técnico aeronáutico.

operación de la aeronave, antes, durante y después del vuelo, así como los registros respectivos.

Asimismo, se encarga de regular los servicios de navegación aérea que comprenden: los de tránsito aéreo, telecomunicaciones y radioayudas, meteorología e información aeronáutica, así como despacho e información de vuelo. Estos servicios tienen como finalidad, coadyuvar en la seguridad, regularidad y eficiencia en cuanto a la operación de los vuelos.

4. LEY FEDERAL DE DERECHOS[29]

En 1981 se publicó la Ley Federal de Derechos para el Ejercicio Fiscal de 1982 la que, conforme lo indicaba su título, debía estar vigente durante un año; sin embargo, el 31 de diciembre de éste último se reformó su denominación a "Ley Federal de Derechos", para que su vigencia fuera permanente.

Esta ley regula lo referente a los derechos que se deben pagar por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, y por recibir servicios prestados por el Estado en sus funciones de derecho público; establece asimismo, una excepción a lo anterior, y ésta es en cuanto a los servicios que se presten "por organismos descentralizados u órganos desconcentrados" respecto de contraprestaciones no previstas en la ley.

Ahora bien, es importante destacar que la propia ley indica el monto de los derechos que se deben cubrir por la prestación

[29] Publicada en el *Diario oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1981.

de servicios, los cuales deben estar relacionados con el costo total del servicio, excepto en los casos en que esta contribución tenga como fin un carácter racionalizador del servicio.

En el texto original de la Ley Federal de Derechos —capítulo VIII, correspondiente a los derechos por los servicios prestados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes—, en la Sección Sexta de la citada ley se estableció lo relativo a los "Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano", regulado esto por los artículos 150 al 161.

Es decir, el artículo 151 establecía que las empresas de transporte aéreo regular nacional e internacional, debían pagar derechos por los siguientes servicios: de control de tránsito aéreo, de radar, de navegación, de meteorología y por comunicaciones aeronáuticas.

Las cuotas para el pago de derechos, por los servicios arriba señalados, respecto al transporte aéreo regular, nacional o internacional, dependían del grupo en el que se ubicara la aeronave en relación a su peso, conforme a la clasificación establecida en el artículo 150.

Para los operadores regionales, alimentadoras, taxis aéreos, vuelos comerciales no regulares y por los vuelos de enseñanza realizados por aeronaves de escuelas de aviación, la cuota establecida por los servicios se aplicaba por cada litro de combustible suministrado a la aeronave.

Por otros servicios, como son: despacho de aeronaves, enlace por canal de servicio entre estación receptora de Tepexpan y el aeropuerto de la Ciudad de México o monitoreo

de frecuencia control de tránsito aéreo, la ley estableció cuota fija para cada uno.

En el artículo 153 se estableció la regulación sobre derechos por los servicios relativos al Registro Aeronáutico nacional; en el numeral 154 se delinearon las cuotas a pagar por la concesión o permiso para construir, operar y explotar los diversos tipos de aeródromos, helipuertos e hidroaeródromos, estableciendo para ello tres rangos de cuotas dependiendo del largo de la pista.

También se establecieron cuotas por concepto de inspección y vigilancia a los vehículos que proporcionaban servicios de consolidación, recolección y reparto a domicilio de carga aérea internacional, así como por la expedición de licencias o certificados de capacidad; cuotas para certificados de aeronavegabilidad y matrícula, y por la de concesión del servicio público de transporte aéreo con vigencia hasta por 10 años.

Es importante señalar que, respecto de los derechos establecidos en la sección que se analiza, la Secretaría de Comunicaciones y Transportes tenía la obligación de formular la liquidación en forma mensual y notificarla al usuario de los servicios dentro de los 15 días del mes siguiente al que corresponda su causación y su pago debía realizarse dentro de los 10 días siguientes a la notificación respectiva.

Posteriormente, la denominación de la sección sexta del capítulo VIII de la ley en comento, fue reformada para quedar como "Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano y Técnicos Aeronáuticos".[30]

[30] Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1988.

Mediante reforma del 20 de diciembre de 1991 se derogaron los artículos que establecían los derechos por los servicios de control de tránsito aéreo, por cada radar, por navegación, por meteorología y por comunicaciones aeronáuticas.

En la exposición de motivos de la reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* de 1o. de enero de 2002, se realizó la propuesta de adicionar la Ley Federal de Derechos para incluir en ella el pago que los particulares deben realizar por los servicios a la navegación aérea que presta el órgano desconcentrado de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes denominado Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM), en consideración a la naturaleza de éstos, contribución que se estableció mediante el cobro a través de dos regímenes optativos; lo anterior tenía como propósito fundamental dar certeza jurídica a los usuarios del espacio aéreo mexicano.

Así, en el artículo 150 se estableció que los derechos por los servicios prestados por el SENEAM, podían pagarse de dos formas:

a) Por medio de la aplicación de cuotas establecidas en el artículo 150-A de la propia ley, que variaban en relación con los servicios que se prestaban en cada aeropuerto, tanto de origen como de destino, utilizado por las aeronaves. Para ello, los aeropuertos del país se clasificaron en 5 grupos. Para el cálculo también se debía tomar en cuenta el peso de la aeronave y los kilómetros en distancia ortodrómica volados desde el aeropuerto de origen hasta el de destino para vuelos nacionales, y para los internacionales se contaba

desde el punto de entrada o salida de la región de información de vuelo (FIR) hasta el aeropuerto de destino u origen nacional, conforme a las autorizadas por la Dirección General de Aeronáutica Civil publicadas en el *Diario Oficial de la Federación*.

b) La otra opción consistía en el pago de una cuota por litro de combustible suministrado a la aeronave nacional o extranjera.

El 30 de diciembre de 2002 se adicionó el artículo 150 de la ley en comento para establecer que el régimen elegido por el usuario y notificado al SENEAM, sólo podrá cambiarse hasta el siguiente ejercicio fiscal.

Asimismo, se realizaron modificaciones en la clasificación por grupos de los aeropuertos del país, de los servicios de aeronavegación prestados y se facultó a la Dirección de Aeronáutica Civil para revisar, una vez al año, tanto las distancias ortodrómicas autorizadas, como los pesos promedios de las aeronaves para calcular el derecho respectivo.

Por otra parte, mediante reforma del 31 de diciembre de 2003, se estableció que para efectos de la opción I, el pago debía efectuarse dentro de los 10 días siguientes al mes en que corresponda el pago mediante declaración ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y la copia, tanto del comprobante del pago realizado como de la declaración, dentro de los 5 días siguientes al entero de la contribución, debía ser entregada al SENEAM quien verificaría la información.

También se estableció que el 2% del monto obtenido, conforme a la segunda opción, de pago del derecho por litro

de combustible recibido, se entregaría al SENEAM para cubrir las obligaciones contraídas con motivo de la recaudación de este derecho.

Por decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 1 de diciembre de 2004, se derogaron los artículos 150, 150-A y 150-B, y se adicionó un Capítulo XVII con los artículos 289 a 292 de la Ley Federal de Derechos, en los cuales quedó regulado el "Derecho por el Uso, Goce o Aprovechamiento del Espacio Aéreo Mexicano".

En la citada exposición de motivos se menciona que se propuso la incorporación de un Capítulo XVII al Título II de la ley en comento, para beneficiar de manera directa el control de tránsito aéreo desarrollado en el país, por medio de un aprovechamiento eficaz del espacio aéreo mexicano en las actividades aeronáuticas, garantizando la seguridad, regularidad y confiabilidad en éstas.

En este sentido, el artículo 289 señala que las aeronaves pagarán un derecho por el uso, goce o aprovechamiento del espacio aéreo, de acuerdo a su volumen estructural y tomando en consideración su envergadura, clasificándolas para esto en pequeñas —a o b—, medianas y grandes; para tales efectos en el numeral 290, se establece una tabla de clasificación. Asimismo, dicho ordenamiento faculta a la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, a través de la Dirección General de Aeronáutica Civil, para que conforme a la tabla mencionada, publique en el *Diario Oficial de la Federación* la envergadura de cada modelo de aeronave en específico y así, para el pago del derecho respectivo de la aeronave ésta se multiplica por los kilómetros volados en distancia ortodrómica.

De esta forma, conforme a la exposición de motivos, se toma en consideración la complejidad para el control de tránsito aéreo y navegación. Esto es, que se justifica el cobro de este derecho por lo complejo que es la atención, vigilancia y separación en millas náuticas para los diferentes tipos de aeronaves, lo cual genera un despliegue operativo mayor en las posiciones de control, por la complicación de su manejo, principalmente en las de mayor envergadura, garantizando la seguridad del tráfico aéreo y, evitando a su vez, la afectación por turbulencia que puede resultar peligrosa para otras aeronaves en vuelo o en operaciones de despegue o aterrizaje.

De igual manera y como una facilidad administrativa, se establece la opción de pagar el derecho correspondiente cuando sea suministrado el combustible a las aeronaves, mediante una cuota fija pagadera en cada abasto. De esta forma se les excluye de pagar el derecho mediante el procedimiento señalado y se permite que los contribuyentes que tengan contrato de suministro de combustible con el concesionario autorizado, puedan realizar el pago del derecho conforme a esta opción, mensualmente y por todas las aeronaves por las que ejercieron dicha opción.

Por otra parte, el artículo 292 de la ley establece que no se pagarán los derechos arriba mencionados, por los vuelos que realicen las aeronaves nacionales o extranjeras con alguna de las finalidades siguientes:

> I. Que presten servicios de búsqueda o salvamento, auxilio en zonas de desastre, combate de epidemias o fumigación, ayuda médica con fines no lucrativos, los de asistencia social, y los que atiendan situaciones de emergencia, tanto nacionales como internacionales.

II. En misiones diplomáticas acreditadas por la Secretaría de Relaciones Exteriores, siempre y cuando existan convenios de reciprocidad.
III. Vuelos de enseñanza, que realicen las escuelas de aviación.
IV. Destinadas a la verificación y certificación de radares y radioayudas a la navegación aérea propiedad de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
V. Que participen en festivales aéreos organizados por la autoridad aeronáutica.
VI. Así como las que pertenezcan a las fuerzas armadas, las destinadas a la seguridad pública y nacional, así como las que no utilicen motores o turborreactores para sustentar el vuelo.

III. CONTRADICCIÓN DE TESIS 24/2006-PL

El 7 de julio de 2006, la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, entonces Presidenta de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, denunció la probable contradicción de tesis entre los criterios emitidos por esa misma Sala, y la Primera, originados de la interpretación al artículo 150-A, fracción III, de la Ley Federal de Derechos, por lo cual el Ministro Presidente del Alto Tribunal, el 11 del mismo mes y año, ordenó la formación del expediente respectivo y dar vista al procurador general de la República para que emitiera su opinión, quien respondió en tiempo y expresó que debía prevalecer el criterio sostenido por la Segunda Sala, en el sentido de que el referido artículo no violaba el principio de legalidad tributaria.

El Tribunal en Pleno se reconoció competente para conocer y resolver la denuncia de contradicción de tesis, en virtud de que los criterios discrepantes provenían de las Salas del

Máximo Tribunal; asimismo, señaló que la Presidenta de la Segunda Sala estaba legitimada para realizar la denuncia de dicha contradicción.

Los asuntos que originaron los criterios de cada Sala del Alto Tribunal, se resumen en los siguientes apartados.

1. CRITERIO SOSTENIDO POR LA PRIMERA SALA AL RESOLVER EL AMPARO EN REVISIÓN 1150/2003

El 20 de febrero de 2003, la Compañía Mexicana de Aviación, por conducto de su representante, promovió demanda de amparo por considerar que los artículos 150, 150-A y 150-B de la Ley Federal de Derechos, reformados mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 2002, eran violatorios de las garantías establecidas en los artículos 14 y 16, en relación con la fracción IV del artículo 31, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El quejoso señaló que los derechos regulados en los artículos impugnados, transgredían el principio de proporcionalidad tributaria al establecer la cuota a cobrar por los servicios que presta el Estado, a través del Servicio de Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM), sin tomar en consideración el costo de éstos, sino que fijaban los pagos que debían hacerse a partir de elementos tales como la distancia ortodrómica entre el aeropuerto de origen y el de destino y un factor obtenido por el peso de la aeronave que realizó el vuelo.

En virtud de que dichos elementos no tenían relación alguna con los servicios prestados por el SENEAM, como son:

comunicación aire-tierra-aire y tierra-tierra para coordinar el tránsito aéreo con la torre de control; la información meteorológica; información de distintos mapas, así como la vigilancia de radar y radioayudas para balizamiento de aerovías, entre otras, el quejoso consideró que el mecanismo señalado en la ley para determinar el monto a pagar por los servicios mencionados, resultaba violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Asimismo, consideró que los numerales impugnados contravenían el principio de equidad tributaria al tener que realizar un pago, por diferente cantidad, cuando variaran los aeropuertos de origen o destino, así como la distancia ortodrómica o el peso de la aeronave, cuando los servicios prestados eran los mismos.

Por último, señaló que los artículos impugnados dejaban al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de las distancias ortodrómicas aplicables para el cálculo de los derechos por los servicios prestados por la SENEAM, lo cual también resultaba violatorio del principio de legalidad tributaria

La Juez Décimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal resolvió sobreseer respecto del artículo 150-B, bajo el argumento de que el quejoso no había acreditado acto de aplicación alguno. Por lo que hace al régimen opcional establecido en el artículo 150-A de la norma impugnada, que tomaba en cuenta el peso de la aeronave para calcular el monto a pagar, consideró que éste resultaba proporcional y equitativo por la complejidad del servicio prestado por el SENEAM. Por último, señaló que los regímenes estable-

cidos en el numeral 150 eran opcionales; por tanto, la parte quejosa podía cambiar de régimen para pagar los derechos que fueran proporcionales con el servicio prestado.

Inconforme con la anterior resolución, la quejosa interpuso recurso de revisión, el cual fue enviado al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que lo remitió a la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde se radicó en la Primera Sala para su resolución.

La recurrente, esto es, la Compañía Mexicana de Aviación, señaló que la Juez había omitido en su sentencia el análisis de los conceptos de violación en los que se combatía, por violar los principios de legalidad y proporcionalidad tributaria, el artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, y que tampoco había dado respuesta al concepto de violación relativo a que la norma impugnada consideraba para calcular el monto del derecho correspondiente a la distancia ortodrómica y no la distancia efectivamente recorrida en el vuelo.

La Primera Sala señaló que, efectivamente, la Juez no había contestado el argumento de la quejosa consistente en que las distancias ortodrómicas, como elemento para calcular el monto del derecho a pagar, debían estar plasmadas en una ley, por lo cual procedió al análisis de dicho concepto de violación.

Para ello, comenzó por analizar los artículos 2o., fracción IV, del Código Fiscal de la Federación y 1o. de la Ley Federal de Derechos, de cuya lectura advirtió dos clases de derechos: por servicios y por uso de bienes del dominio público; los primeros se actualizan cuando el particular recibe los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, y

los segundos se refieren a las contribuciones que se generan por el aprovechamiento, de un particular, de bienes del dominio público de la nación.

A continuación se transcriben los artículos 110 y 150-A impugnados vigentes en el ejercicio fiscal de 2003, cuyo texto es el siguiente:

> ARTÍCULO 150. Por los servicios que presta el órgano desconcentrado denominado Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM), se pagarán los siguientes derechos por los servicios de navegación aérea. El pago de los derechos es optativo por cualquiera de los dos siguientes regímenes, sin que dos o más aeronaves de una misma persona física o moral, nacional o extranjera, puedan estar sujetas a distintos regímenes, con excepción de lo dispuesto en el artículo 150-B, fracción II de esta Ley.
>
> I. Régimen I: A través de las cuotas que señala el artículo 150-A, para cualquier aeronave nacional o extranjera.
>
> II. Régimen II: A través de cada litro de combustible suministrado a las aeronaves, señalado en el artículo 150-B, para cualquier aeronave nacional o extranjera.
>
> El pago por los servicios a la navegación aérea, habrá de aplicarse a todos los vuelos realizados en el espacio aéreo mexicano por aeronaves mexicanas y extranjeras, que comprenden:
>
> a) Aeronaves civiles, que podrán ser:
>
> 1. De servicio al público: las empleadas para la prestación al público de un servicio de transporte aéreo regular o no regular, nacional o internacional.

2. Privadas: las utilizadas para usos comerciales diferentes al servicio público o para el transporte particular sin fines de lucro.

b) Aeronaves de Estado, que podrán ser:

1. Las de propiedad o uso de la Federación distintas de las militares, las de gobiernos estatales, gobierno del Distrito Federal, gobiernos municipales; y las de las entidades paraestatales.

2. Las militares, que son las destinadas o en posesión del Ejército, Armada y Fuerza Aérea Nacionales.

c) Aeronaves extranjeras civiles y de Estado.

Para los efectos de los artículos 150-A, 150-B y 151 de esta Ley, los usuarios que utilicen los servicios de navegación aérea, deberán efectuar sus pagos en la cuenta que la Tesorería de la Federación autorice a SENEAM, presentando su Declaración General de Pago de Derechos, con el comprobante bancario de depósito, para que les imprima el sello de pagado.

Asimismo, el usuario deberá presentar a SENEAM dentro de los cinco días siguientes de efectuado el pago, el comprobante del mismo y de las operaciones por las cuales se paga el derecho, para que SENEAM verifique los conceptos pagados y en el supuesto de que existieran diferencias no autodeterminadas y no pagadas, serán dadas a conocer al usuario para que éstas sean aclaradas.

SENEAM verificará la información entregada por el usuario y será dada a conocer al mismo en forma mensual, respecto de diferencias no autodeterminadas y no pagadas de meses

anteriores al mes de que se trate. Una vez aclaradas y en el caso de que el contribuyente tuviera diferencias a cargo, el pago deberá realizarlo dentro de los tres días siguientes de la aclaración, debiendo enterar dicho pago con los accesorios que procedan conforme al Código Fiscal de la Federación. Si el contribuyente tuviera saldo a favor, dicho saldo podrá compensarse contra el pago de derechos correspondiente al mes inmediato posterior a dicha aclaración.

En el caso de incumplimiento en el pago del derecho, SENEAM comunicará al Servicio de Administración Tributaria para que realice el requerimiento del pago del derecho que corresponda y, en su caso, informará de estos hechos a la Dirección General de Aeronáutica Civil de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes para que ésta proceda conforme a derecho.

La persona física o moral, nacional o extranjera, que no dé el aviso a SENEAM para sujetarse a lo dispuesto por las fracciones I o II de este artículo, en un término de treinta días al inicio de cada ejercicio fiscal, deberá sujetarse a lo dispuesto en la fracción II del mismo.

Una vez que el usuario haya manifestado a SENEAM el régimen elegido, no podrá cambiar al otro régimen, sino hasta el inicio del ejercicio fiscal siguiente.

ARTÍCULO 150-A. Por la prestación de los servicios en el espacio aéreo mexicano para las aeronaves nacionales o extranjeras a través del régimen I a que se refiere el artículo anterior, el usuario calculará el derecho conforme a lo siguiente:

El monto de las cuotas señaladas por los servicios que se proporcionan en los aeropuertos de origen y destino, y kiló-

metro volado en distancia ortodrómica se sumarán y el resultado se multiplicará por el factor correspondiente a la clasificación por peso de aeronave, de conformidad con lo siguiente:

I. Para los servicios en el aeropuerto de origen y de destino, se aplicarán las siguientes cuotas:

Grupo de Aeropuertos	Aeropuerto de Origen	Aeropuerto de Destino
I.	$ 185.67	$ 120.14
II.	$ 299.26	$ 235.91
III.	$ 305.80	$ 242.45
IV.	$ 325.47	$ 259.94
V.	$ 330.59	$ 265.08

Los servicios proporcionados en los aeropuertos de origen y destino incluyen:

a) En todos los aeropuertos, el servicio de comunicaciones aire-tierra-aire y tierra-tierra para la coordinación con la torre de control de tránsito aéreo, la información meteorológica mínima requerida por ley para la realización del vuelo y la información de mapas de presión constante, de superficie, de vientos superiores, FAMX'S y FTMX'S, cuando sean requeridos por el usuario en el Centro de Análisis y Pronósticos Meteorológicos Aeronáuticos (CAPMA), del aeropuerto de la Ciudad de México.

b) En los aeropuertos del grupo I, los servicios de información de vuelo y/o VOR DME y/o NDB.

c) En los aeropuertos del grupo II, los servicios de control de tránsito aéreo de aeródromo VOR DME y/o NDB.

d) En los aeropuertos del grupo III, los servicios de control de tránsito aéreo de aeródromo, control de tránsito aéreo de aproximación manual, VOR DME y/o NDB.

e) En los aeropuertos del grupo IV, los servicios de control de tránsito aéreo de aeródromo, control de tránsito aéreo de aproximación radar, VOR DME y/o NDB y/o ILS.

f) En el aeropuerto del grupo V, los servicios de control de tránsito aéreo de aeródromo, control de tránsito aéreo de aproximación radar terminal, VOR DME, 2 sistemas ILS y 9 sistemas VOR, DME de apoyo para el área terminal de México.

En caso de operaciones en aeropuertos no controlados por SENEAM, el valor del concepto de aeropuerto de origen y/o destino, según sea el caso, será igual a cero.

II. Los servicios en los aeropuertos de origen y de destino, se clasifican en los siguientes grupos de aeropuertos:

Clasificación de Aeropuertos

Grupo I	Grupo II	Grupo III	Grupo IV	Grupo V
Palenque	Aguascalientes	Cd. Juárez	Acapulco	México
Poza Rica	Apto. del Norte	Culiacán	Bajío	
San Cristóbal	Campeche	La Paz	Cancún	
	Cd. del Carmen	Los Cabos	Chihuahua	
	Cd. Obregón	Manzanillo	Cozumel	
	Cd. Victoria	Matamoros	Guadalajara	
	Colima	Mazatlán	Hermosillo	
	Cuernavaca	Morelia	Mérida	
	Chetumal	Nuevo Laredo	Monterrey	
	Chichén Itzá	Oaxaca	Puerto Vallarta	
	Durango	Puebla		

Guaymas	Reynosa	Tijuana
Huatulco	San Luis Potosí	Toluca
Loreto	Tampico	
Los Mochis	Torreón	
Mexicali	Tuxtla Gutiérrez	
Minatitlán	Veracruz	
Puerto Escondido	Villahermosa	
Querétaro	Zihuatanejo	
Tapachula		
Tepic		
Uruapan		
Zacatecas		
Guaymas		

III. Por los servicios de aeronavegación, se aplicará la cuota de $ 2.47 pesos por kilómetro volado de distancia ortodrómica, misma que se calculará conforme a los siguientes criterios:

a) Vuelos Nacionales: medidos por la distancia ortodrómica entre el aeropuerto de origen y el aeropuerto de destino.

b) Vuelos Internacionales: medidos por la distancia ortodrómica desde el punto de entrada o salida de la región de información de vuelo (FIR), hasta el aeropuerto de destino u origen nacional.

c) Sobrevuelos Internacionales: medidos por la distancia ortodrómica desde el punto de entrada al FIR hasta la salida del mismo.

Los servicios a que se refiere esta fracción, incluyen vigilancia con sistemas de radar en los centros de control de tránsito aéreo, sistemas VOR DME para el balizamiento

de aerovías y torres de control para los contactos aire-tierra-aire en el trayecto del vuelo.

Las distancias ortodrómicas que se apliquen para el cálculo de los derechos de este artículo, serán las autorizadas a SENEAM por la Dirección General de Aeronáutica Civil, mismas que podrán ser revisadas una vez al año y se publicarán en el Diario Oficial de la Federación.

IV. Clasificación por peso de aeronave:

Grupo	Rango	Factor
A	Hasta 20 toneladas	0.450
B	De 20.01 hasta 40 toneladas	0.820
C	De 40.01 hasta 60 toneladas	1.000
D	De 60.01 hasta 80 toneladas	1.110
E	De 80.01 hasta 100 toneladas	1.250
F	De 100.01 hasta 120 toneladas	1.480
G	De 120.01 hasta 160 toneladas	1.700
H	De 160.01 hasta 220 toneladas	1.780
I	De más de 220 toneladas	1.840

Para la clasificación de los grupos de peso de aeronaves, se considerarán los pesos promedio que se determinen entre el peso cero combustible (MZFW) y el peso máximo estructural de despegue (MTOV), para un mismo modelo y serie de aeronave (en los casos en que para un mismo modelo y serie de aeronave se obtengan distintos pesos promedio, se aplicará el mínimo de ellos), que la Dirección General de Aeronáutica Civil autorice a SENEAM, mismos que podrán ser revisados una vez al año y se publicarán en el Diario Oficial de la Federación.

V. El usuario que opte por el pago del derecho mediante este régimen y que lleve a cabo vuelos locales, ya sea de

prueba, enseñanza o entretenimiento, de las líneas aéreas comerciales, o vuelos, que por algún motivo regresen a aterrizar al aeropuerto de origen, se tomará en consideración para la aplicación del régimen I, lo siguiente:

a) Las cuotas de aeropuerto de origen y de destino, serán las correspondientes al aeropuerto donde se realice la operación.

b) La distancia ortodrómica por kilómetro volado, se calculará aplicando por cada hora de vuelo 300 kilómetros de recorrido o su equivalente para las fracciones de hora.

VI. El usuario, que decida realizar el pago de servicios a la navegación en el espacio aéreo mexicano, mediante el régimen I deberá de presentar solicitud por escrito a SENEAM, anexando la siguiente documentación:

a) Cédula del Registro Federal de Contribuyentes.

b) Copias de los certificados de aeronavegabilidad.

c) Copia del manual de las aeronaves, donde aparece el peso máximo estructural de despegue (MTOW) y el peso cero combustible (MZFW).

d) Permisos expedidos por la Dirección General de Aeronáutica Civil para explotar el servicio público o privado comercial de transporte aéreo; en el caso de transporte aéreo privado no comercial y de aeronaves de estado, deberá de presentar el Certificado de Matrícula.

VII. El usuario, que se encuentre en el supuesto establecido en este artículo, deberá de calcular y enterar el derecho,

> desglosando los conceptos, mediante pagos mensuales, dentro de los diez días siguientes al periodo mensual en que reciba los servicios por los que se pagan los derechos.
>
> Lo señalado en éste artículo, es independiente del cobro por los servicios de extensión de horario que deban hacerse.

Conforme a lo previsto en el artículo 150-A transcrito, la Primera Sala señaló que los supuestos previstos en dicho artículo de la Ley Federal de Derechos, se traducían en actividades individualizadas, concretas y determinadas realizadas por el Estado en favor de un particular, lo cual generaba una relación entre el usuario y la administración, lo que justificaba el pago del tributo denominado derecho, y que la base para calcular su monto era la prestación del servicio por el Estado. Además, esta cantidad pagada como contraprestación de los servicios obtenidos

> …no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización.[31]

Por tanto, se debía atender no sólo a una razonable correlación entre el costo del servicio y el monto del derecho, sino

[31] *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, Tomo VII, enero de 1998, tesis P./J. 1/98, p. 40; IUS: 196935.

también a los beneficios recibidos por los usuarios, sus posibilidades económicas, sociales y, además, a razones de orden extrafiscal.

Por otra parte, la Sala afirmó que el principio de legalidad tributaria se refería a que la carga impositiva estuviera prevista en una ley, con el objeto de no dejar al arbitrio de las autoridades la fijación del tributo o de uno de sus elementos, tales como el sujeto, la base gravable y la tasa o tarifa, los cuales eran fundamentales para que el gobernado pudiera calcular el pago.[32]

Ahora bien, conforme al referido artículo 150-A, la Primera Sala precisó que correspondía al organismo público denominado Servicio a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM), prestar servicios de control de tránsito aéreo, navegación aérea y meteorología, a las aeronaves mexicanas y extranjeras, por los cuales debían pagar conforme a cualquiera de las dos opciones establecidas en los artículos 150-A y 150-B del ordenamiento mencionado.

Conforme al régimen establecido en el numeral 150-A, el monto del derecho debería calcularse a partir de las cuotas proporcionadas por los aeropuertos de origen y destino, combinadas con los kilómetros volados en distancia ortodrómica y el factor correspondiente al peso de la aeronave. De estos elementos, la distancia ortodrómica es establecida por la Dirección General de Aeronáutica Civil. Así, al ser la distancia un elemento que incide de manera inmediata y directa en la determinación del derecho por la prestación del servicio de

[32] *Ibidem*, Tomo I, junio de 1995, tesis P. XXII/95, p. 37; IUS: 200367.

aeronavegación y al quedar aquella al arbitrio de una autoridad administrativa, la Primera Sala resolvió que el numeral mencionado, vigente en 2003, contravenía la garantía de legalidad tributaria establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

De los anteriores razonamientos derivó la siguiente tesis:

> DERECHOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN EL ESPACIO AÉREO MEXICANO. EL ARTÍCULO 150-A DE LA LEY FEDERAL RELATIVA VIGENTE EN 2003 QUE ESTABLECE SU PAGO, VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL PREVER QUE LA DIRECCIÓN GENERAL DE AERONÁUTICA CIVIL DETERMINARÁ UNO DE LOS ELEMENTOS DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO.—El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que la garantía de legalidad tributaria consignada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige que el tributo y sus elementos estén previstos en ley para evitar la arbitrariedad de las autoridades exactoras en su fijación, por lo que es facultad exclusiva del legislador y no de otro órgano precisar tales elementos. En ese sentido, al establecer el artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente en 2003, que para el cálculo de los derechos por la prestación de los servicios en el espacio aéreo mexicano deben tomarse en cuenta los kilómetros volados en distancia ortodrómica, y que ésta será determinada y revisada anualmente por la Dirección General de Aeronáutica Civil, se transgrede la citada garantía constitucional, en virtud de que delega en esa autoridad administrativa la facultad de establecer un elemento esencial de la base gravable del tributo.[33]

[33] *Ibidem*, Tomo XIX, mayo de 2004, tesis 1a. LIX/2004, p. 511; IUS: 181574.

2. CRITERIO SOSTENIDO POR LA SEGUNDA SALA AL RESOLVER EL AMPARO EN REVISIÓN 450/2006

El 26 de agosto de 2005, el representante legal de Líneas Aéreas Azteca, interpuso demanda de amparo al considerar que los artículos 150, 150-A y 150-B de la Ley Federal de Derechos, vigente en 2004, contravenían las garantías establecidas en los artículos 1o., 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver, consideró que los artículos 150 y 150-A de la Ley Federal de Derechos vigente en 2004, contravenían el principio de legalidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, en virtud de que los numerales mencionados dejaban al arbitrio de la autoridad administrativa, denominada Dirección General de Aeronáutica Civil, la determinación de las distancias ortodrómicas, y apoyó su determinación en el criterio sustentado por la Primera Sala del Máximo Tribunal mencionado con anterioridad.

Inconforme con la resolución anterior, el subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en suplencia por ausencia del secretario de Hacienda y Crédito Público, interpuso recurso de revisión que fue turnado al Décimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el cual lo remitió para su conocimiento a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde correspondió a la Segunda Sala la resolución del mismo.

Los argumentos esgrimidos por la autoridad recurrente fueron, en síntesis, los siguientes:

- Que el Juez había errado en su análisis e interpretación de los artículos 150 y 150-A de la Ley Federal de Derechos, al considerar que dichos artículos contravenían el principio de legalidad establecido en la fracción IV del numeral 31 de la Carta Magna, ya que las distancias ortodrómicas establecidas por la Dirección General de Aeronáutica Civil habían sido publicadas, oportunamente, mediante decreto, con lo cual se cumplía con el mencionado principio de legalidad tributaria.

- Que la facultad otorgada en el numeral 150-A de la norma impugnada, a la Secretaría de Comunicaciones y Transportes para fijar las distancias ortodrómicas así como de revisarlas una vez al año, tampoco contravenía el principio de legalidad tributaria, ya que el Congreso podía autorizar a las Secretarías de Estado para emitir reglas técnico-operativas de observancia general.

- Que la Dirección General de Aeronáutica Civil no establecía ni determinaba los sujetos, objeto, base o tarifa del derecho contenido en el artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, y que sólo fijaba la distancia ortodrómica como un aspecto técnico consistente en establecer la distancia más corta entre dos puntos.

- Que el Juez, excediéndose en sus facultades, al otorgar el amparo, señaló que no se le aplicara la norma impugnada al quejoso, y con ello le concedió indebidamente una exención que sólo podía ser establecida por el legislador, ya que el efecto del amparo conce-

dido debió ser sólo sobre una parte de la norma, o sea, que no se le aplicara al quejoso la fracción I del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, con lo cual se le hubiera obligado a tributar conforme a la fracción II del mismo numeral.

Para dar respuesta a los anteriores argumentos, la Segunda Sala procedió al análisis de los artículos impugnados vigentes para el ejercicio fiscal de 2004, cuyos textos son esencialmente los mismos que para el ejercicio fiscal de 2003, reproducidos en el apartado anterior, de cuya lectura se observan dos regímenes de pago optativos para las aeronaves: el primero a través de cuotas aplicables a una base gravable obtenida mediante un procedimiento en el que toman en consideración tanto el tamaño de la aeronave como los kilómetros recorridos en distancia ortodrómica, y la segunda opción de pago toma en cuenta los litros de combustible suministrados a la aeronave.

En este sentido, la Sala analizó el primer régimen que considera varios elementos, a saber: cuotas referidas a los aeropuertos de origen y/o destino según correspondiera y cuota de $2.47 pesos por kilómetro volado de distancia ortodrómica, calculada conforme a la fracción III, incisos a), b) y c) del numeral 150-A impugnado, así como la aplicación del factor correspondiente a la clasificación por peso de la aeronave.

Al respecto, la misma norma señalaba que las distancias ortodrómicas y los pesos promedios de las aeronaves serían autorizadas por la autoridad administrativa.

La Segunda Sala señaló que el principio de legalidad tributaria implica que debe establecerse en una ley, en sentido formal y material, todos los elementos esenciales para realizar el cálculo de una contribución con el fin de evitar que la autoridad recaudadora actúe arbitrariamente y que el gobernado tenga certeza del hecho gravado, así como del monto, lugar y momento de pago.[34]

Pero cuando el legislador faculta a una autoridad administrativa para establecer un valor que incide en el cálculo del monto a pagar del tributo, se debe distinguir si dicho valor es determinado por la autoridad en cada caso concreto o si es un parámetro que debe ser tomado en cuenta para todos los gobernados que se ubican en el supuesto normativo.

En el primer caso, es necesario que el legislador establezca con toda claridad el procedimiento que debe seguir la autoridad administrativa para cuantificar el valor de la base gravable y evitar cualquier arbitrariedad en la recaudación de la contribución; en el segundo caso, el legislador establece que la autoridad, como órgano técnico, debe obtener un factor derivado de un cálculo a tomarse en cuenta para determinar el pago de derechos, sin tener que precisarse en la ley el mecanismo para lograrlo.

Ahora bien, la Segunda Sala consideró que en los artículos impugnados, el legislador había establecido que para determinar el monto a pagar por concepto de derechos correspondientes a los servicios prestados por el órgano denominado

[34] *Ibidem*, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, tesis 2a./J. 111/2000, p. 392; IUS: 190643.

SENEAM se debían tomar en cuenta las distancias ortodrómicas que eran autorizadas y, en su caso, revisadas cada año por la Dirección General de Aeronáutica Civil, las cuales a su vez eran publicadas en el *Diario Oficial de la Federación*.

Por tanto, en esta hipótesis, para acatar el principio de legalidad tributaria bastaba que el legislador estableciera en la ley cuáles son los datos que la autoridad debe obtener —que son las distancias ortodrómicas entre un punto y otro—, sin necesidad de señalar el procedimiento a seguirse por el órgano administrativo para obtenerlo, lo cual no implica que se deje al arbitrio de la autoridad la determinación del tributo, ya que el órgano técnico debe limitarse a obtener dichas distancias ortodrómicas utilizando sus conocimientos técnicos y los mecanismos idóneos.

En consecuencia, la Segunda Sala del Máximo Tribunal, consideró que los artículos 150 y 150-A de la Ley Federal de Derechos no contravenían el principio de legalidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, ya que el legislador sí había establecido todos los elementos para que el particular conociera el monto a pagar por los servicios prestados por la autoridad administrativa, y que las distancias ortodrómicas no constituían un elemento esencial que debía ser establecido en la ley, pues era válido que fuera determinado por un órgano técnico con conocimientos específicos sobre la materia.

Por otra parte, la Segunda Sala, al estudiar los conceptos de violación que el Juez había omitido analizar en su resolución, referentes a que los artículos 150 y 150-A de la norma impugnada violaban los principios constitucionales de propor-

cionalidad y equidad tributaria, consideró que, efectivamente, esas normas eran contrarias a esos principios, al estipular que debía tomarse en cuenta el peso de las aeronaves para determinar el monto de los derechos, lo cual no guardaba relación con el costo del servicio prestado por el Estado.[35]

Con base en estos argumentos, modificó la sentencia recurrida y declaró la inconstitucionalidad del sistema relativo al cobro de derechos, ello por ser contrario a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad establecidos en la Carta Magna.

3. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL EN PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

El Pleno del Máximo Tribunal del país observó que existía contradicción entre los criterios sustentados por las Salas de la Suprema Corte respecto al análisis de constitucionalidad del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente en 2003 y 2004, ya que pese a las reformas legislativas del citado precepto llevadas a cabo en esos años, no se habían modificado el supuesto legal en ellas establecido.

El Tribunal en Pleno, al analizar las resoluciones, estableció que en síntesis los criterios sustentados fueron los siguientes:

La Primera Sala consideró que el mencionado numeral contravenía el principio de legalidad tributaria porque facultaba a la Dirección General de Aeronáutica Civil para determi-

[35] Véase *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXI, febrero de 2005, tesis 2a./J 12/2005, p. 318; IUS: 179262.

nar en forma arbitraria las distancias ortodrómicas y revisarlas una vez al año, lo cual incidía en el monto del derecho a pagar por el contribuyente.

Por su parte, la Segunda Sala señaló que el mencionado artículo 150-A no violaba el principio de legalidad tributaria, ya que la Dirección General de Aeronáutica Civil sólo realizaba una actividad técnica al establecer las distancias ortodrómicas sin que su actuación fuera arbitraria.

Así, el Tribunal en Pleno consideró que el punto de contradicción consistió en determinar si la Dirección General de Aeronáutica Civil, al calcular las distancias ortodrómicas, que son un componente para establecer la base de la contribución, viola o no el principio de legalidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Para entrar al análisis del punto en contradicción, el Alto Tribunal consideró importante señalar que el desarrollo de la aviación generó la creación de diversos instrumentos para apoyar a los pilotos a navegar eficazmente y poder superar los tres peligros principales de una aeronave en vuelo: las condiciones meteorológicas adversas, la posible colisión y el no poder llegar a su destino.

Asimismo, las ayudas para la navegación han evolucionado con el tiempo al pasar de instrumentos simples, como una manga de vuelo, hasta la utilización de satélites para establecer la ubicación de las aeronaves, conocido como sistema de posicionamiento global, o GPS por sus siglas en inglés.

En la actualidad, las aeronaves utilizan diversos servicios proporcionados por los aeropuertos, los cuales constituyen la infraestructura donde inicia y termina un vuelo, y que cuentan con las instalaciones y equipos para el aterrizaje, el despegue, el movimiento en tierra de las aeronaves, de los pasajeros, de la carga, el equipaje y los hangares para servicio y reparación de los aviones. Desde la torre de los aeropuertos se ejerce el control del tránsito aéreo utilizando diversos equipos, como son radares y la asistencia a los sistemas de navegación radioeléctrica de los aviones, conocidos por sus siglas en inglés como VOR (Very High Frecuency Omnidirectional Range), DME (Distance Measuring Equipment), GPS y el sistema ILS (Instrumental Landing System); con el apoyo en estos equipos, las aeronaves pueden efectuar aterrizajes, despegues y navegar de un aeropuerto a otro, sin omitir que éstos también proporcionan servicios en meteorología.

El Tribunal en Pleno señaló que el Convenio de Aviación Civil Internacional,[36] suscrito por México en 1946, en su artículo 12 establece la obligación de los Estados contratantes a garantizar que todas las aeronaves que vuelen o maniobren sobre su territorio y las que lleven el distintivo de su nacionalidad, con independencia del lugar donde se encuentren, observen las reglas y reglamentos que rigen sobre vuelos y maniobras de aeronaves.

El artículo 15 del citado Convenio establece que los aeropuertos abiertos a las aeronaves nacionales lo estarán también para las de los otros Estados contratantes, así como el uso en condiciones de igualdad de todas las ayudas a la nave-

[36] *Diario Oficial de la Federación* de 12 de septiembre de 1946.

gación aérea, radio y meteorología. En este sentido, las contribuciones que se impongan por el uso de aeropuertos y servicios a la navegación aérea internacional no serán más altos para las aeronaves extranjeras de los Estados contratantes, que los aplicables para las nacionales en vuelos internacionales similares.

El Organismo Internacional de Aviación Civil, previsto en el numeral 43 del Convenio mencionado, está integrado esencialmente por una Asamblea y un Consejo y ha emitido recomendaciones en relación al pago de contribuciones por los servicios de navegación aérea,[37] al señalar que deben consistir en derechos únicos de vuelo; es decir, el pago de un derecho por todos los servicios de navegación prestados por un Estado y que debe basarse, para su cuantificación, en la distancia volada dentro de un área definida, basada en las distancias ortodrómicas y el peso de la aeronave.

En México, conforme a lo establecido en la fracción III del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente en 2003 y 2004, los derechos por los servicios en el espacio aéreo mexicano para las aeronaves nacionales o extranjeras, conforme al régimen previsto en el numeral 150 de la ley en comento, se calcularán aplicando la cuota de $2.47 pesos por kilómetro volado de distancia ortodrómica, que serán autorizadas por la Dirección General de Aeronáutica Civil y que podrán ser revisadas una vez al año.

Asimismo, el Máximo Tribunal señaló que para resolver el punto en contradicción era necesario precisar en qué con-

[37] Políticas de la OACI sobre derechos aeroportuarios y por servicios de navegación aérea —Doc 9082—, párrafo 45.

siste la navegación del espacio aéreo y cómo se miden las distancias ortodrómicas.

Al respecto, conforme al Convenio de Aviación Civil Internacional, el espacio aéreo está dividido en regiones de información de vuelo, conocido por las siglas FIR, el cual es un espacio de dimensiones definidas dentro del cual se reciben los servicios de información de vuelo y alerta. Cabe mencionar que a un país le puede corresponder una o más FIR, de acuerdo a la extensión de su territorio.

Así, en los vuelos internacionales el punto de entrada a la FIR son las coordenadas geográficas del punto en que la aeronave entra al territorio nacional. Aun cuando dos aeronaves hayan partido de un mismo aeropuerto de origen extranjero a un mismo aeropuerto de destino en territorio nacional, pueden tener distintos puntos de entrada a la FIR en razón de la trayectoria o plan de vuelo que sigan.

El espacio aéreo mexicano, según el Convenio de Aviación Civil Internacional, está conformado por 4 regiones de información de vuelo (FIR) que son: Mazatlán, Monterrey, Mérida y México-Mazatlán-Oceánic. Durante el vuelo que realiza una aeronave dentro de la FIR en territorio nacional, el SENEAM presta los servicios de frecuencias de radiocomunicación para la coordinación con la torre de control de tránsito aéreo y los servicios de ayuda a la navegación en el espacio aéreo mexicano, mediante equipos transmisores y receptores instalados en estaciones terrestres locales y remotas que enlazan a los centros y torres de control, a través de canales de la red nacional de microondas y estaciones terrenas satelitales, para comunicar al piloto con el controlador aéreo.

Ahora bien, una vez establecidos los aeropuertos de origen y destino o el punto de entrada de una aeronave al país y el aeropuerto de destino, la distancia ortodrómica, que es la longitud del arco más corto del círculo máximo que une dos puntos, o en otras palabras, el camino más corto que puede seguirse en la navegación aérea entre dos puntos fijos, será el resultado de la operación matemática necesaria para establecer la distancia más corta entre dos puntos (aeropuertos y/o punto de entrada al país) respetando la curvatura de la tierra. A través de las coordenadas geográficas (latitud y longitud), se puede especificar la posición de los puntos a tomar en cuenta en la superficie terrestre; por tanto, esta medición es universalmente aceptada por las ciencias exactas.

Señalado lo anterior, el Tribunal en Pleno indicó que el principio de legalidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en que los tributos deben establecerse mediante un acto legislativo y que los elementos esenciales se encuentren consignados en la ley, con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente y evitar cualquier arbitrariedad de las autoridades en la determinación y cobro respectivo.[38]

En este sentido, la base gravable, como elemento esencial para determinar la cuantificación del hecho imponible, está regida por el principio de legalidad tributaria y, en consecuencia, debe estar plasmada en una ley en sentido formal y material; sin embargo, el Poder Legislativo puede encomendar a una autoridad administrativa la fijación de uno o más com-

[38] Véanse *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volúmenes 91-96 Primera Parte, pp. 172 y 173; IUS: 232796 y 232797.

ponentes de la base imponible, siempre y cuando se establezcan los lineamientos y principios que delimiten la actuación de la autoridad y proporcionen certeza jurídica al gobernado.[39]

Ahora bien, el Tribunal en Pleno expresó que la falta de regulación del mecanismo utilizado por la autoridad administrativa para establecer un valor necesario para cuantificar un tributo no necesariamente implicaba violación al principio de legalidad tributaria, ya que en el caso de materias técnicas o de indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no pudiera incorporarse al texto legal por depender de variables propias del momento y del lugar en que se realizaba el hecho imponible, era aceptable que el órgano estatal tomara de la realidad los datos o indicadores establecidos en la legislación o normativa de menor jerarquía.

Conforme a lo anterior, la Dirección General de Aeronáutica Civil, al realizar el cálculo de las distancias ortodrómicas para determinar los kilómetros volados por cada aeronave, elemento esencial para establecer la base del derecho por los servicios prestados por el SENEAM, no actuaba en forma caprichosa y arbitraria, ya que las bases para realizar el cálculo se encontraban en la Ley Federal de Derechos (artículo 150-A, fracción III), en la Ley de Aviación Civil (artículos 1o. al 6o., 9o., 10, 13, 17 al 22, 27, 32, 79 y 80) y en el Convenio de Aviación Civil Internacional; asimismo, el cálculo de la distancia ortodrómica se realiza conforme a las cartas de navegación aérea de cada país.

---

[39] Véase *Semanario...*, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, tesis 2a./J. 111/2000, p. 392; IUS: 190643.

En este sentido, el Máximo Tribunal señaló que el concepto mismo de distancia ortodrómica no generaba inseguridad jurídica para el contribuyente, ya que si bien el precepto reclamado no lo definía, aquél se encontraba en el glosario de términos del apéndice tres de las declaraciones del Consejo de Estados contratantes de la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI), conceptualizado como la longitud del arco más corto del círculo máximo que une dos puntos; asimismo, el término ortodrómico se encontraba definido en el diccionario de la Lengua Española, por lo que para los contribuyentes dedicados a la actividad del transporte aéreo, este concepto era un conocimiento ordinario y de fácil comprensión.

Al respecto, el Alto Tribunal expresó que a partir de la existencia de los modernos sistemas de navegación aérea que permiten corregir el rumbo de la aeronave para ajustarse a la curva marcada por la distancia ortodrómica, las aeronaves recorren el camino más corto entre dos puntos sobre la superficie de la tierra con el consecuente ahorro de combustible y tiempo.

Del mismo modo, precisó que para determinar la distancia ortodrómica entre dos puntos, conforme a la geometría esférica, deben conocerse las coordenadas geográficas, o sea la longitud y la latitud de ambos puntos y, además, las de un punto en el centro del polo; con esos datos se traza un triángulo sobre la superficie terrestre y se realiza una operación trigonométrica.

Además, expresó que a cada aeropuerto le corresponde un punto de referencia el cual se da a conocer en la Publicación de Información Aeronáutica, (PIA), concretamente en la

sección denominada aeropuertos, bajo las iniciales de AGA. Por tanto, si todos los aeropuertos en territorio nacional tienen definida su referencia y lugar, el cálculo que realizó la autoridad aeronáutica para determinar la distancia ortodrómica no resultaba arbitrario.

Para abundar en lo anterior, el Tribunal en Pleno agregó que si bien era cierto que el punto de entrada o salida a una FIR no podía ser un concepto definido por tener más de un punto de entrada o salida, sí era posible conocer la coordenada exacta donde una aeronave la cruzaba, mediante el plan de vuelo determinada con base en la carta de aeronavegación, con lo que la autoridad administrativa tomaba los datos previamente definidos para calcular las distancias ortodrómicas y, por ende, su actuación no podía ser caprichosa.

Por otra parte, consideró que la Dirección General de Aeronáutica Civil está facultada conforme al último párrafo de la fracción III del numeral 150-A de la norma impugnada, para autorizar a Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM), las distancias ortodrómicas y, en su caso, revisarlas cada año. Sobre este tema, encontró que el término autorizar, conforme al Diccionario de la Lengua Española, provenía del latín *autor* que significaba "dar a uno autoridad o facultad para hacer alguna cosa"; y por otra parte el término revisar provenía del latín de *re- y visar*, que significaba "ver con atención y cuidado o someter una cosa a nuevo examen para corregirla, enmendarla o repararla".

En este sentido, la ley que autorizaba a la Dirección General de Aeronáutica Civil a realizar el cálculo de las distancias ortodrómicas a partir de elementos previamente determi-

nados, no dejaba a discreción de la autoridad administrativa el utilizar o no alguno de dichos elementos o cambiarlos.

Respecto a la facultad de revisar las distancias ortodrómicas, ésta se refiere a las actualizaciones que se deben realizar en el caso de la construcción de nuevos aeropuertos, modificaciones a las FIR o a la apertura de nuevas rutas, lo cual tampoco contravenía el principio de legalidad tributaria, ya que la autoridad administrativa tomaría los datos previamente establecidos para determinar las distancias ortodrómicas respectivas.

Por todo lo anterior, el Tribunal en Pleno consideró que la fracción III del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos no contravenía el principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

IV. TESIS DERIVADA DE LA CONTRADICCIÓN

Al resolver la contradicción de tesis 24/2006 el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis de jurisprudencia P./J. 39/2007, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época en el tomo XXV de mayo de 2007, visible en la página 5, que a la letra dice:

> DERECHOS. LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 150-A DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN CUANTO AUTORIZA A LA DIRECCIÓN GENERAL DE AERONÁUTICA CIVIL PARA CALCULAR LAS DISTANCIAS ORTODRÓMICAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN 2003 Y 2004).—El citado precepto establece que por la prestación de los servicios en el espacio aéreo mexicano para las aeronaves nacionales o extranjeras a través del régimen a que se refiere el artículo 150 de la Ley Federal de Derechos, el usuario calculará el derecho apli-

cando la cuota de $2.47 por kilómetro volado de distancia ortodrómica, calculada conforme a los siguientes criterios: a) Vuelos nacionales: medidos por la distancia ortodrómica entre el aeropuerto de origen y el de destino; b) Vuelos internacionales: medidos por la distancia ortodrómica desde el punto de entrada o salida de la región de información de vuelo (FIR), hasta el aeropuerto de destino u origen nacional; y, c) Sobrevuelos internacionales: medidos por la distancia ortodrómica desde el punto de entrada a la FIR hasta la salida de la misma; que los servicios a que se refiere la indicada fracción III incluyen vigilancia con sistemas de radar en los centros de control de tránsito aéreo, sistemas VOR DME para el balizamiento de aerovías y torres de control para los contactos aire-tierra-aire en el trayecto del vuelo; y que las distancias ortodrómicas que se apliquen para el cálculo de los derechos serán las autorizadas a Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM), por la Dirección General de Aeronáutica Civil, las cuales podrán revisarse una vez al año y se publicarán en el Diario Oficial de la Federación. Ahora bien, del análisis del artículo 150-A, fracción III, de la Ley citada, así como de la información contenida en las cartas de aeronavegación, cuyo sustento jurídico es el Convenio de Aviación Civil Internacional del que México es parte, se infiere que la autoridad aeronáutica al calcular la distancia ortodrómica tanto de vuelos nacionales, internacionales o sobrevuelos, no actúa en forma discrecional, arbitraria o caprichosa, porque el plan de vuelo que cada aeronave le proporciona establece, tratándose de vuelos nacionales, el aeropuerto de origen y el de destino; de vuelos internacionales, el punto de entrada o salida de la FIR, hasta el aeropuerto de destino u origen nacional; y de sobrevuelos, el punto de entrada a la FIR hasta la salida de la misma. Por tanto, si conforme al plan de vuelo, la autoridad

aeronáutica toma de la carta de aeronavegación la longitud y latitud para determinar la coordenada geográfica, a la cual aplica la fórmula matemática para calcular la distancia ortodrómica, se concluye que no se transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que dicha autoridad aeronáutica únicamente lleva a cabo la operación matemática para realizar el cálculo, sin agregar algún elemento ajeno que pueda dar margen a una actuación discrecional, arbitraria o caprichosa.

V. VOTO DE MINORÍA

Los Ministros José Ramón Cossío Díaz, José de Jesús Gudiño Pelayo, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza, no compartieron el criterio de la mayoría plasmado en la resolución de la contradicción de tesis 24/2006, con base en los razonamientos siguientes.

Consideraron que el tema de la contradicción planteada consistía en determinar si el hecho de que la Dirección de Aeronáutica Civil calcule las distancias ortodrómicas contraviene o no el principio de legalidad tributaria.

Así, de la lectura del artículo 150-A, fracción III, de la Ley Federal de Derechos, vigente en 2003 y 2004, los Ministros que emitieron el voto consideraron que el legislador no había establecido los lineamientos que la autoridad administrativa debía seguir para autorizar y revisar las distancias ortodrómicas.

Para ellos, lo que existía en la norma impugnada era una cláusula habilitante para que una autoridad administrativa determinara un componente esencial de la base del derecho, sin que el legislador estableciera los lineamientos a seguir en una ley en sentido formal y material; que si bien es cierto, para obtener las distancias ortodrómicas se debía realizar una serie de operaciones matemáticas, al dejar al completo arbitrio de la autoridad administrativa, ésta puede no conducirse en forma objetiva al realizar los cálculos.

Por otra parte, del análisis de los incisos a), b) y c) de la fracción III del numeral 150-A de la norma en comento, observaron que no establecían lo que debía entenderse por distancia ortodrómica; lo mismo ocurría con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o., 6o., 9o., 10, 13, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 27, 32, 79 y 80 de Ley de Aviación Civil; por tanto, no se encontraban en la norma los elementos para fijar el cálculo de distancia ortodrómica con la que se obtendría la base gravable de la contribución.

Al respecto, mencionaron que había sido criterio reiterado por el Tribunal en Pleno que si bien la autoridad administrativa podía determinar, calcular y publicar alguno de los elementos que repercuten en el monto de la contribución, también ha señalado que era indispensable que las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables previeran y precisaran el procedimiento, mecanismo y elementos que la autoridad correspondiente debe seguir, con tal precisión que en atención al fenómeno que se pretendiera cuantificar impidieran su actuación arbitraria y generaran certidumbre al gobernado sobre los factores que incidían en sus cargas tributarias.

Ahora bien, de la lectura del artículo 150-A, fracción III, de la Ley Federal de Derechos, se advertía que únicamente establecía que la base gravable de la contribución que en él se contiene, se obtendrá de los kilómetros volados de distancia ortodrómica, pero sin que ese precepto o alguno otro de la Ley Federal de Derechos o de la Ley de Aviación Civil, establecieran cuáles eran los lineamientos en los que la Dirección General de Aeronáutica Civil se apoyaría para autorizar y revisar esas distancias ortodrómicas; entonces la determinación de la distancia ortodrómica como los elementos de ese mecanismo quedaban al arbitrio de la autoridad administrativa mencionada.

Por lo anterior, los Ministros firmantes del voto consideraron que como el artículo 150-A, fracción III, de la Ley Federal de Derechos no establecía los lineamientos para que la autoridad administrativa calculara y revisara las distancias ortodrómicas, resultaba violatorio de la garantía de legalidad tributaria establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

VI. CONCLUSIONES

1. Desde finales del siglo XIX diversos países, sobre todo europeos, se plantearon la necesidad de establecer una regulación respecto al uso del espacio aéreo, la cual se generó a través de diversas reuniones y convenios internacionales que contaron con la presencia de nuestro país y que culminaron con la Organización de Aviación Civil Internacional, organismo encargado de regular lo referente a los servicios de transporte aéreo internacional tanto de personas como de mercancía, así como lo relacionado con las aeronaves y aeropuertos civiles.

2. En México, la primera disposición normativa que reguló lo referente al uso del espacio aéreo fue la Ley sobre Aeronáutica Civil de 30 de junio de 1930; posteriormente fue la Ley de Vías Generales de Comunicación de 19 de febrero de 1940 y el 12 de mayo de 1995 se publicó la Ley de Aviación Civil vigente.

3. En materia fiscal, el 1o. de enero de 2002 se reformó y adicionó la Ley Federal de Derechos, incorporándose la contribución por servicios prestados por el órgano desconcentrado de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes denominado Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM), el cual estuvo vigente hasta diciembre de 2004 en que fue derogado y se incorporó el derecho por el uso, goce o aprovechamiento del espacio aéreo mexicano.

4. De acuerdo a la Ley Federal de Derechos, el derecho por servicios prestados a la navegación aérea podía pagarse de dos formas: uno mediante la fijación de cuotas por cada servicio prestado y de acuerdo con el tipo de aeronave; y otro mediante el establecimiento de una cuota por litro de combustible suministrado a cada aeronave.

5. Los criterios contradictorios resueltos por el Tribunal en Pleno fueron los siguientes:

a) La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que el artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos violaba el principio constitucional de legalidad tributaria, al establecer que para determinar el monto del derecho por navegación aérea debía tomarse en consideración la distancia ortodrómica establecida por la Dirección de Aeronáutica Civil, con lo cual dejaba al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de un elemento que incide en la cantidad a pagar.

b) La Segunda Sala del Alto Tribunal señaló que cuando el legislador faculta a la autoridad administrativa para

establecer un valor que incide en el monto del pago de la contribución, si el valor a determinarse por la autoridad es un parámetro que debe tomarse en cuenta para todos los gobernados que se ubiquen en el supuesto, resulta innecesario establecer en la ley el procedimiento exacto a seguirse para determinarlo; en este sentido, consideró que los numerales 150 y 150-A de la Ley Federal de Derechos no contravenían el principio de legalidad tributaria.

6. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que el artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente en 2003 y 2004 no violaba el principio de legalidad tributaria ya que el Poder Legislativo puede encomendar a una autoridad administrativa la fijación de uno de los elementos para determinar la base imponible, siempre que se establezca en la ley los lineamientos para obtener dichos elementos; sin embargo, en el caso de materias técnicas o de indicadores tanto económicos como financieros, cuya expresión aritmética no pueda incorporarse al texto legal en virtud de variables propias del momento y lugar de realización del hecho imponible, resulta aceptable que la autoridad tome de la realidad los datos mencionados en la norma. Así, la determinación de las distancias ortodrómicas realizada por la autoridad para cuantificar los kilómetros volados para establecer la base del tributo, no deja a la autoridad en libertad de actuar en forma arbitraria, ya que las bases para el cálculo respectivo se encuentran en la Ley Federal de Derechos, la Ley de Aviación Civil y en el Convenio de Aviación Civil Internacional, tomando en consideración las cartas de navegación utilizadas por la misma tripulación de las aeronaves.

VII. COMENTARIO DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

EL DERECHO COMO CATEGORÍA TRIBUTARIA Y SU SUJECIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

*Dra. Gabriela Ríos Granados**

1. INTRODUCCIÓN

Previo al glose de la ejecutoria derivada de la contradicción de tesis 24/2006-PL, el voto particular y la tesis que sustentó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es menester establecer nuestro marco conceptual sobre el que reposará este breve comentario. De tal manera, que este ensayo se compondrá de dos partes: en la primera se analizan los conceptos de reserva de ley tributaria, legalidad tributaria, reglas administrativas de carácter general, y el derecho como categoría tributaria. Una vez cimentada nuestra referencia conceptual, el segundo apartado versará sobre el estudio de la contradicción de tesis arriba mencionada.

* Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

2. IDEAS PRELIMINARES

Los principios en materia constitucional adquieren mayor preeminencia, porque son el logro de un esfuerzo interpretativo al reconocimiento de derechos contenidos en los textos constitucionales, que no significan sin duda sólo la necesidad de defensa frente a un Poder Legislativo y una administración cada vez más desbordante, sino la formulación de fines expresos del ordenamiento jurídico.[1] Bajo este concepto entendemos que opera la reserva de ley en materia tributaria.

Nuestra primera hipótesis, de la que partimos, es que la reserva de ley tributaria y la legalidad tributaria derivan del genérico principio de legalidad, y la doctrina lo ha considerado como un principio formal, ya que se refiere a la actuación tanto del Ejecutivo como del Legislativo; el primero dentro del marco de la legalidad (esfera aplicativa) y el segundo en tanto a la producción de las normas de derecho (esfera normativa). Ahora bien, para dilucidar los postulados referidos, analicemos por separado cada uno de ellos.

En este trabajo partimos de que el principio de legalidad en sentido amplio se desdobla en dos tiempos: el primero se refiere al principio de reserva de ley que está dirigido al Legislativo (ámbito normativo) y, el segundo atañe al principio de legalidad tributaria que acota la actuación del Ejecutivo como ejecutor de la norma emanada del Legislativo (ámbito aplicativo). Es decir, son dos caras de la misma moneda: la reserva de ley está encaminada al Legislativo como creador de las

[1] ACOSTA ESPAÑA, "Los principios constitucionales del derecho tributario español", en *Revista de Derecho Financiero*, Madrid, 1966, p. 1256.

normas y la legalidad tributaria está direccionada al Ejecutivo como ejecutor de éstas. Uno las crea y el otro las aplica.[2]

Esto es, el genérico principio de legalidad se concibe en dos momentos acotados por la Constitución: el primero como la cláusula de normación[3] dirigida al Legislativo, sancionada en el artículo 31, fracción IV; y el segundo, el imperio de la legalidad que se impregna en todos los actos administrativos emanados del Ejecutivo, establecido en el segundo párrafo del artículo 14 y primero del artículo 16 constitucionales. El primero se aplica cuando se confecciona la norma por el legislador, y el segundo se asume cuando el Ejecutivo debe actuar conforme a lo expresamente señalado por la norma.

En el derecho patrio existen profusos estudios sobre los principios de legalidad tributaria[4] y reserva de ley —los cuales en ocasiones los identifican y embrollan—, además de contar con una tradición judicial que les ha dado contenido y hondura.[5] Sin embargo, se considera que en sede teórica la reflexión

---

[2] En el mismo sentido encontramos a TORRUCO SALCEDO SITLALY, "Principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano" en *Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado*, Ríos Granados Gabriela, editora, en próxima publicación por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 8.

[3] M. S. Giannini dio a conocer la frase "la norma sobre la normación", la cual opera sobre la producción jurídica. M. S. GIANNINI, "I proventi degli enti publici minori e la reserva della legge", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, marzo 1957, p. 9.

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

[5] No obstante, en fechas recientes la SCJN ha relativizado el principio de reserva de ley con la teoría de las cláusulas habilitantes, en la que permite que en normas emanadas por el

hecha sobre estos postulados está en punto muerto y no se ha advertido la cuestión toral del problema. En primer término porque estos principios no son estáticos, sino al contrario, tienen movilidad al ser flexibles, esto gracias a la interpretación judicial, a la asunción de facultades de hecho o derivadas de la administración tributaria o, incluso, por la misma actuación del Legislativo. Así, se advierte que el análisis de estos principios está estrechamente vinculado con el constitucionalismo moderno o, más aun con el "neoconstitucionalismo".

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

3. RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA: DERECHO FUNDAMENTAL

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que la reserva de ley en materia tributaria es un derecho

Ejecutivo en concreto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que a través de su órgano descentralizado, el Servicio de Administración Tributaria se establezcan los elementos cuantitativos de la obligación tributaria.

[6] No existe ninguna duda en nuestra doctrina que tanto la legalidad tributaria como la reserva de ley son "principios constitucionales tributarios". GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional...", *op. cit.*, p. 5.

fundamental, tal como lo expone en reiteradas tesis, entre las que destacan las que dieron entrada al juicio de amparo en materia tributaria. Así, en otro momento hemos apuntado que la defensa del contribuyente a través de los principios de justicia tributaria es muy reciente, pues fue a principios del siglo pasado (1925) cuando por vez primera se juzga, mediante el juicio de amparo, la inconstitucionalidad de las contribuciones por no cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad.[7] A partir de entonces, y con sus altibajos, se ha entretejido una copiosa jurisprudencia sobre los principios tributarios que, lejos de formar un cuerpo homogéneo sobre la doctrina tributaria, algunos autores[8] sostienen —no felizmente— que el desarrollo de estos principios es somero por parte de la doctrina y la jurisprudencia mexicana.

La reserva de ley tributaria es un principio de abolengo democrático, pues ha sido confeccionado desde antaño a través de incesantes luchas del individuo frente al poder absoluto y arbitrario del Estado.[9] Ciertamente, Otto Mayer[10] a la exclusión de la iniciativa del Ejecutivo sobre ciertas materias especialmente indicadas en la norma constitucional, le dio la categorización de "reserva de ley", diferenciándola de la

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

[8] GARCÍA BUENO, Marco César, *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, (coord.), México, Porrúa, 2005, p. 49. En el mismo sentido ya lo había manifestado Flores Zavala al indicar que la Suprema Corte no había dado un criterio definido por lo que debía entenderse por proporcionalidad y equidad. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas..., op. cit.,* p. 207; YÁNEZ FRANCO, "Perspectivas de la Imposición Directa de los Sistemas Modernos", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 37, enero, México, 1991, p. 56.

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

[10] MAYER, Otto: *Derecho Administrativo Alemán*, Tomo I, parte general, traducción directa del original francés "Le Droit Administratif Allemand, Paris: V. Grard et T. Briere, 1904 por Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin, Buenos Aires, Depalma, 1949, p. 98.

preferencia de la ley. Aunque el citado autor en su obra recoge la doctrina alemana que estudia la reserva de ley, tal es el caso de Von Sarwey y Anschotz.[11] Además, Otto Mayer entiende por preferencia de ley, que la ley no puede ser anulada, modificada o privada por otra vía, y que la ley anula todos los actos contrarios a ella.[12]

La reserva de ley tributaria es un derecho fundamental formal,[13] es decir, no obstante que no sea sustantivo como el de capacidad contributiva o el de igualdad tributaria, no es de menor valor, sino que en sí mismo encierra un valor intrínseco, una fuerza implícita, pues establece cuáles son las materias que están reservadas a la ley por diseño constitucional. La reserva de ley se sanciona en las Constituciones porque de otro modo no tendría sentido. De origen, esta reserva de ley opera sobre los derechos fundamentales,[14] además, sus raíces más profundas provienen de la reserva de los impuestos y de las penas. La reserva de ley funge como garante de la seguridad jurídica,[15] la propiedad, la libertad de los particulares, la igualdad ante la ley[16] y el juicio de razonabilidad en la ley.[17] Esta idea no es novedosa en nuestro derecho,

[11] Véase la nota 12 de su obra.

[12] MAYER, Otto, *Derecho administrativo..., op. cit.*, p. 95.

[13] García de Enterría y Ramón Fernández indican que en España la reserva de ley es un principio material, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo I,* 5a. ed., Madrid, Ed. Civitas, 1989, p. 256.

[14] MAYER, Otto, *Derecho administrativo..., op. cit.*, p. 98 y ss.; DE OTTO, Ignacio, *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona, Ed. Ariel, 1998, p. 116.

[15] En su doble aspecto: certidumbre del derecho y eliminación de arbitrariedad. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, Amatucci, Andrea, (coord.), Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1980, p. 60.

[16] *Ibid.*, p. 61.

[17] El juicio de razonabilidad de la clasificación legislativa de acuerdo con Pérez Portilla se debe entender como "una concepción valorativa de la igualdad que obliga no tanto una paridad absoluta de trato, como a *la justificación* de las desigualdades e incluso de las igualdades de trato que puedan establecerse." Es así, que resulta imperativo para el legislador que motive o justifique la razón suficiente para que establezca un tratamiento diferenciado, lo

pues encontramos criterios jurisprudenciales que indican que la reglamentación de los derechos fundamentales sólo puede hacerse mediante ley formal —salvo casos excepcionales—,[18] lo que significa que la ley custodia los derechos fundamentales sustantivos.

En líneas anteriores hemos indicado que este principio es la otra cara de la moneda del referido a la legalidad tributaria. Es decir, está expresamente dirigido al legislador, pues debe ser respetado por el diseñador de la ley al momento de confeccionar cualquier tributo; expresado en otras palabras, todos los elementos esenciales del tributo deben estar perfectamente bosquejados en una norma de rango legal emanada del Legislativo, lo que se conoce en otras palabras como "reserva de lo esencial". Este principio debe regir el actuar del legislador al momento de determinar el hecho imponible y los elementos cualitativos y cuantitativos del mismo. Entendido así, a este principio se le conoce como principio de reserva de ley relativo, pues el absoluto se apodera tanto de los aspectos formales como sustantivos de la obligación tributaria. La reserva de ley es excluyente, imperativa e irrenunciable debido a que por mandato constitu-

---

que se traduce en una exigencia de buenos argumentos. De tal manera, que el legislador tiene libertad para clasificar situaciones o personas, sin embargo, no todas las clasificaciones son razonables, y en tal sentido Pérez Portilla siguiendo a Rey Martínez Fernando indica: "una clasificación razonable es aquella que incluye a todas las personas situadas respecto del propósito de la ley. Este propósito puede ser la eliminación de un daño público o la consecución de algún bien público". En resumen, se debe destacar la importancia de la labor del legislador en motivar suficiente y razonadamente el trato diferenciado entre situaciones iguales. PÉREZ PORTILLA, Karla, *Principio de Igualdad: alcances y perspectivas*, México, UNAM/IIJ/CNPD, 2005, p. 99.

[18] Esta postura puede encontrarse en la tesis jurisprudencial bajo el siguiente rubro: "LEYES Y REGLAMENTOS, DIFERENCIA ENTRE LOS". Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo LXXII, p. 6715. En esta misma línea de argumentación encontramos que la reglamentación de las garantías individuales en materia federal será a través del Congreso de la Unión, y en materia local mediante las legislaturas estatales. Véase bajo el rubro: "GARANTÍAS INDIVIDUALES, LEYES REGLAMENTARIAS DE LAS". *Semanario Judicial de la Federación,* Tomo XL, abril de 1934, p. 3327.

cional se sancionan las materias que son objeto de reserva de ley. Tal es el caso de los impuestos especiales en que existe una reserva en favor del Congreso de la Unión para crearlos.

Ahora bien, como este principio deriva de una cuestión de confianza, podemos decir que se ha ido relativizando tanto por el Legislativo como por el órgano jurisdiccional, al irse estableciendo los parámetros sobre los cuales debe construirse. En México, el principio de reserva de ley tributaria relativa[19] ha sido explorado debido a la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo y, recientemente, a la creación de reglas de carácter general. En otros contextos, como el español, este postulado ha estado en debate por la interdicción del Decreto-Ley[20] y de los reglamentos autónomos. Para el cometido de este estudio, se debe trazar el confín de dicho postulado.

4. LA RESERVA DE LEY: CUESTIÓN DE CONFIANZA

Primeramente debemos aseverar que el principio de reserva de ley es una "cuestión de confianza",[21] lo que significa que es

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

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

[21] En el derecho comparado encontramos experiencias sobre "la cuestión de confianza" considerándosele un recurso político, en cuestiones de control de poder, para una mayor referencia véase: VALADES DIEGO, *El control del Poder*, México, Ed. Porrúa/UNAM, 2006, p. 253.

la confianza de los gobernados, depositada en el Legislativo, para que éste último sancione en una ley formal y material todos los elementos esenciales del tributo. La doctrina clásica ha reconocido el papel que ha desempeñado la "ley" como el valor supremo de autolimitación del poder, ya que ésta es el instrumento de autogobierno de la colectividad.[22] La cuestión de confianza es una suerte de legitimidad democrática.[23] Bajo esta definición y siguiendo las palabras de González García en la cita del brocado romano, indica el profesor español: "lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado".[24] Esto se traduce en que la ley es la vía por la cual se manifiesta la voluntad del pueblo. Éste deposita su confianza en sus representantes para que éstos se encarguen de crear leyes y tributos.

En virtud de esta "cuestión de confianza" por mandato constitucional se sanciona que determinada materia debe ser establecida mediante el procedimiento legislativo, en donde se motive dicho acto; es decir, que se discuta a profundidad, por los representantes del pueblo, la materia que está sujeta a la reserva del procedimiento legislativo,[25] dando con ello debido cumplimiento a la racionalidad legislativa.[26]

---

[22] GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional...", *op. cit.,* p. 6; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo I, op. cit.,* p. 255.

[23] Algunos autores señalan que el papel de la reserva de ley en la actualidad tiene una función democrática, debido a que el legislativo representa tanto a las mayorías como a las minorías. CARBONELL, Miguel, voz: "Reserva de ley", en *Diccionario de Derecho Constitucional*, Carbonell Miguel (coord.), México, Ed. Porrúa/UNAM-IIJ, 2002, p. 531.

[24] GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad...", *op. cit.,* p. 61.

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

[26] Un segmento importante de la racionalidad legislativa es la "exposición de motivos" que va integrada en la iniciativa de una ley. De acuerdo con Sempé Minvielle con la exposición de motivos se establecen los objetivos buscados en ella; el espíritu que anima la iniciativa; las razones del contenido de las disposiciones; la explicación de la medida propuesta y sus alcances. La exposición de motivos cumple con la tarea de expresar las razones por las cuales se somete a la consideración del Poder Legislativo. SEMPÉ MINVIELLE, Carlos, *Técnica Legislativa y Desregulación*, (2a. ed.), México, Ed. Porrúa, 1998, p. 16.

El derecho es historia, por lo que no debemos perder nuestra memoria tributaria y recordar que la implantación de tributos confiscatorios ha sido motivo de revueltas, conflictos sociales y hasta revoluciones. Sin embargo, al parecer la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ido relativizando esta "cuestión de confianza" entre los gobernados y el Legislativo, remitiéndola al Ejecutivo mediante la teoría de las "cláusulas habilitantes".[27] Esto se traduce, lo que en otro trabajo hemos apuntado, en las "transferencias externas e internas del Estado".[28] Las primeras se refieren a que el Estado traslada alguna de sus funciones fundamentales a la sociedad civil; las segundas, son aquellas que tienen su origen entre los distintos poderes, de tal manera que un poder transfiere su facultad constitucional a otro poder.[29]

Por otra parte, es menester hacer mención que el tema de la cuestión de confianza no es nuevo, pues en la doctrina francesa se ha destacado que en el presidente también reposa la cuestión de confianza, debido a que es un cargo de elección por sufragio universal, lo cual, para esta corriente de

[27] El tema de suyo no es novedoso, para observar la problemática que se ha generado en otros contextos y en específico el caso francés remítase a la obra de GARCÍA DE ENTERRÍA Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo I*, ..., *op. cit.*, pp. 257 y ss. Los citados autores a la delegación legislativa le llaman técnicas artificiosas y crecientes y representan una "especie de acrobacia seudojurídica". *Ibid.*, p. 257. En este mismo sentido encontramos las "autorizaciones" permiten que una materia reserva a la ley por una "habilitación legal" se degrade la disposición que regulaba una materia en concreto. SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*, 9a. ed., Madrid: Univesidad Complutense, Facultad de Derecho, sección publicaciones, Madrid, 1991, p. 21.

[28] Véase nuestros trabajos: *Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario,* Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, núm. 10, México, SCJN/UNAM, 2006, p. 82; y en *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y las reglas generales en materia tributaria*, "Documento de trabajo", núm. 38, México, IIJ/UNAM, 2003, p. 3.

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

pensamiento, también puede respaldar al poder normativo alternativo.[30]

En la contradicción de tesis comentada, el problema de fondo a dilucidar era, precisamente, esta "cuestión de confianza" de permitir que otro poder distinto al Legislativo estableciera algunos elementos esenciales del derecho por servicios.

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

La reserva en materia tributaria se ha cimentado como una verdad absoluta bajo las expresiones latina y anglosajona: *nullum tributum sine lege y no taxation without representation*. Estas locuciones son principios políticos de autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes.[32] De tal forma, este postulado pone de relieve "la ley formal" como "voluntad popu-

[30] GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón: *Curso de derecho administrativo I, op. cit.*, p. 257.

[31] PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario*, Parte General, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 41.

[32] Siguiendo el criterio de Rodríguez Bereíjo. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional,* Vol. II, Madrid, Ed. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1994, p. 1292.

lar" y como decisión del pueblo a través de sus representantes.[33] Es así que en el entramado jurídico debe ponerse ante todo y sobre todo "la ley formal" bajo este principio garante.

5. ALCANCE DE LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

En nuestra opinión, el principio de reserva de ley prescribe las materias que deben ser objeto de una "reserva de ley".[34] En tal sentido, en materia tributaria se ha llegado a plantear: ¿cuál es su ámbito material?, ¿qué elementos de la contribución deben ser amparados por la reserva de ley?, ¿cuál es la naturaleza que debe atribuirse a ésta? y ¿qué tipo de ley es la exigida por la reserva?[35]

Doctrinalmente se conocen diversos tipos de reserva: la absoluta y la relativa. Sobre las diversas reservas encontramos distintos argumentos, pues recordemos que el derecho es dúctil y argumentable. La primera apunta a que la materia sujeta a reserva, debe estar prevista de forma absoluta en una ley material y formal, excluyendo en su totalidad la posibilidad de que se regule alguna parcela de esta materia en una norma que no sea emanada del Legislativo.[36] En cuanto a la segunda, por el contrario, permite la ingerencia de otras normas que

[33] GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Principio de legalidad, estado material de derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, enero-abril, 1984, p. 12.

[34] En este mismo sentido encontramos a SEMPÉ MINVIELLE, Carlos, *Técnica Legislativa..., op. cit.*, p. 49.

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

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

no tengan rango de ley,[37] con la salvedad de que la ley sea el legítimo cauce para establecer las directrices de cómo deberá regir esta parcela la norma que no tenga rango legal.[38] Y aquí en esta clase de reserva existen matices, pues en alguna parte de la doctrina se indica que sólo basta con establecer aquellos elementos que individualicen el tributo, y otro sector proclama que dentro de estos elementos deben considerarse también los cuantitativos y los beneficios fiscales. Y dentro de esta última línea argumentativa, en la doctrina mexicana encontramos a Góngora Pimentel, quien se inclina por la "reserva de lo esencial".[39] En todo caso, nosotros somos de la opinión que por mandato constitucional se establezca, con toda precisión, qué materias son sujetas a reserva de ley y cuáles se pueden dejar al reglamento.

Bajo esta concepción, la reserva de ley relativa se manifiesta en que los elementos estructurales de la obligación tributaria deben estar determinados en ley.[40] Al establecerlos por medio de ley, se analiza el grado de racionalidad en la propia estructura interna de la contribución, así como su ensamble y coordinación con el sistema tributario.[41] En cada contribu-

---

[37] En interpretación de Sempé Minvielle de una jurisprudencia de Tribunales Colegiados, los reglamentos no autónomos, es decir, el reglamento de una ley sí puede afectar de forma sustancial los derechos fundamentales. La tesis que comenta es la que se encuentra con el rubro: REGLAMENTOS MUNICIPALES. NO PUEDEN AFECTAR DERECHOS CONSTITUCIONALES DE LOS GOBERNADOS. (*Apéndice 1917-1995, tomo III, materia administrativa, tesis de jurisprudencia número 734*) citado en su libro *Técnica Legislativa y Desregulación*, 2a. ed., México, Porrúa, 1998, p. 51.

[38] Sobre este punto de Otto no está de acuerdo porque la deslegalización o remisión es constitucionalmente inadmisible, debido a que la remisión a un reglamento es constitucional cuando la materia no está reservada por mandato constitucional.

[39] GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional...", *op. cit.*, p. 9.

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

[41] JABALENA RODRÍGUEZ, Antonia, "Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley reguladora de las Haciendas Locales", en *Estudios Sobre Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna*, coord. Sánchez Galiana, José Antonio, Granada: Comares, 2000, p. 168.

ción debe existir una coherencia interna y se debe evitar, en lo mejor posible, la doble o triple imposición sobre el mismo objeto-material del tributo, sustituyendo un sistema fiscal progresivo por uno confiscatorio.

Como se puede observar, la reserva tributaria juega un papel muy importante en el sistema fiscal, ya que además de reflejar la voluntad soberana legítimamente constituída, es una válvula que mide la racionalidad del sistema tributario. Ahora bien, sujeto activo, sujeto pasivo, objeto material, hecho imponible, base imponible, tasa o alícuota, como elementos internos de la obligación fiscal, están sujetos a este principio y se encuentran integrados entre sí lógicamente. La única manera de constatar esta ilación es observándola en la ley que impone la obligación tributaria, ya que este principio también se aplica a las exenciones o beneficios fiscales.[42] Consideramos, en consecuencia, que este principio tiene una mayor justificación, ya que altera los elementos esenciales de las contribuciones, además de ser materia de una sensibilidad especial porque los beneficios pueden ser fiscales o extrafiscales.

6. RESERVA DE LO ESENCIAL

La reserva de lo esencial, también conocida como reserva atenuada,[43] es la que encontramos en nuestro sistema tributario. Ahora bien, esta reserva puede entenderse en dos sentidos:

A) Que en una ley se sancionen todos los elementos esenciales del tributo, dejando al Ejecutivo desarrollar los elementos restantes, o

[42] PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 42. En España la Constitución establece este principio expresamente señalado en el artículo 133.3: "Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley".

[43] GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad...", *op. cit.*, p. 63.

B) La exigencia de la ley para sentar las bases de los elementos fundamentales que permitan individualizar al tributo, de tal manera que se deje al Ejecutivo la integración de estos elementos.

La mayor parte de la doctrina especializada[44] se ha inclinado por el inciso A); sin embargo, ha reconocido alguna excepción, situándose en el inciso B), indicando que la calidad subjetiva y el hecho imponible sólo son indispensables para individualizar el tributo. Algún autor ha indicado que estos tres elementos fijan el contenido del tributo. González García ha documentado este tópico, haciendo notar que el tema no ha sido resuelto por unanimidad por los Tribunales Constitucionales ni la doctrina tanto en España como en Italia.[45] El profesor español, —en todo caso— hace notar que esta riqueza de posturas deriva de cómo se encuentra sancionado el principio de reserva de ley a nivel constitucional, pues existe una clara diferencia entre "con arreglo a la ley", "mediante la ley" y "en virtud de ley".

Somos de la opinión que en materia tributaria debe primar el criterio de la "reserva de lo esencial", aunque como ya lo ha puesto de manifiesto algún autor, la doctrina extranjera no se ha puesto de acuerdo aun en cuáles son los elementos esenciales del tributo.[46] Nosotros asumimos que los elemen-

---

[44] En la doctrina italiana encontramos a DUS, "Considerazioni sulla discrecionalita nell´accertamento tributario", *Riv. Dir. Fin*, Sc. Fin, 1960, pp. 238 y ss.

[45] En Italia destaca las distintas posturas entre Abbamonte, Micheli, Berliri y Kruse. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad...", *op. cit.*, pp. 66 y ss.

[46] En un primer momento el PJF en este tema, plasmó en una tesis aislada que "los elementos esenciales —al menos del impuesto—, el alcance, la forma y el contenido de la obligación tributaria deben estar consignados de manera expresa en una Ley." Véase en la tesis aislada de rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.", *Semanario Judicial de la Federación,* Parte 91-96, Primera Parte, p. 173. Siguiendo esta postura encontramos otra tesis jurisprudencial que sanciona: La SCJN

tos son tanto los cualitativos como los cuantitativos del hecho imponible.[47] Ahora bien, la pregunta que surge en este momento es saber ¿cuál es el alcance de la reserva de lo esencial? Sostenemos, definitivamente, que tanto el carácter subjetivo (los sujetos activo y pasivo),[48] el objetivo (elemento objetivo del hecho imponible), el temporal (época de pago) y el carácter cuantificativo (base imponible y tasa o tarifa) deben ser objeto de diseño legal.[49] Recordemos pues, que el principio de reser-

"el artículo 31 constitucional, en su fracción IV [...] no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto [...] estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida". Véase su tesis jurisprudencial de rubro "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.", en *Apéndice 1917-1988*, Primera Parte, Pleno, tesis 80, 146.

[47] Esta postura la teníamos plasmada en nuestros "criterios jurisprudenciales durante la Séptima Época, así se advierte en la tesis de rubro "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.", *Apéndice de 1995*, Séptima Época, tesis, 162.

[48] Sobre este elemento esencial no parece que exista controversia en nuestro órgano jurisdiccional, pues ha dejado sentado que los sujetos tanto activo como pasivo deben estar bajo la reserva de ley. Véase la tesis de rubro "AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9o. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario Judicial...,* Tomo XII, tesis, 2a. LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

[49] Este criterio también se ha recogido en nuestra jurisprudencia de la Suprema Corte en la que sostiene: "el artículo 6o. del Decreto 308 de la Legislatura del Estado de Nuevo León, que aprueba el proyecto de ejecución de las obras "Integración Urbana San Agustín - Valle Oriente - Monterrey Sur", al establecer que el impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica ha de determinarse considerando, entre otros elementos, los coeficientes de utilización del suelo, viola el principio de legalidad tributaria porque en el citado decreto y en las leyes a las que remite, o en aquellas que tienen relación con la materia, no se establecen las reglas, procedimientos o criterios conforme a los cuales deben calcularse los citados coeficientes, de lo que se sigue que se vulnera el citado principio en tanto se deja a la libre voluntad de las autoridades administrativas la determinación de uno de los elementos que son necesarios para calcular el importe del tributo". Véase su tesis de rubro "VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DE. EL ARTÍCULO 6o. DEL DECRETO 308 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEÓN VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Tomo V, tesis P./J. 20/97,

va de ley es un derecho fundamental que protege la propiedad y libertad de los individuos.

El problema que se ha planteado en México con relación a la reserva de ley es el relativo a los elementos cuantificadores del hecho imponible; es decir, los elementos que cuantifican la deuda tributaria: la base imponible y la tasa o tarifa. Sobre este punto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación[50] se ha manifestado en favor de que los elementos

---

marzo de 1997, p. 64. Bajo esta misma línea de argumentación encontramos las siguientes tesis: "La SCJN ha indicado concretamente con el artículo 83 BIS-H, viola ese principio, al dejar al arbitrio del Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México la determinación de uno de los elementos de la cuota de ese tributo. Por tanto, aun cuando la ley de manera abstracta señala algunos de los elementos que integran la cuota del impuesto controvertido, resulta inadmisible que la propia ley faculte a una autoridad fiscal para la fijación de uno de los elementos de la cuota del gravamen. Por consiguiente, el artículo mencionado en cuanto faculta al expresado Instituto a determinar los sectores catastrales, es inconstitucional." Véase su tesis jurisprudencial de rubro "RADICACIÓN, IMPUESTO SOBRE. EL ARTÍCULO 83 BIS-H DE LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MÉXICO, VIGENTE EN 1993, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"., en *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Tomo 76, tesis P./J. 8/94, abril de 1994, p. 14; otra tesis en este mismo sentido se puede observar que: "sin embargo, respecto de la base gravable —que se constituye con el "valor catastral" en términos de lo dispuesto en los artículos 51 y 55 de la mencionada Ley de Hacienda—, no existe seguridad y certidumbre para el causante, pues el hecho de que el artículo 5o. de la Ley de Ingresos permita actualizar las tablas de valores catastrales que toca elaborar a la Junta Central de Catastro, a la Junta Regional de Catastro y al director general de Catastro, provoca que las autoridades administrativas, con posterioridad al establecimiento del impuesto, intervengan en la determinación de la base en tanto que pueden modificar los valores catastrales de los inmuebles […] es evidente que uno de los elementos esenciales del impuesto no queda determinado en la ley […] en cualquier momento, la base de tributación puede ser modificada al arbitrio de las autoridades administrativas, situación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación […] ha considerado inconstitucional al establecer "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY". Véase su tesis de rubro "IMPUESTO PREDIAL. SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE SINALOA)"., en *Semanario…, op. cit.,* Tomo V, tesis P. LXXXVIII/97, mayo de 1997, p. 165.

[50] La Segunda Sala de la Suprema Corte ha indicado que "conforme a lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV, constitucional, la hacienda de los Municipios se integra de los bienes que les pertenezcan así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor; precepto que interpretado en forma sistemática con lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, donde se consagra el principio de legalidad tributaria, *exige que toda contribución municipal, incluyendo sus elementos esenciales, a saber: sujeto, objeto, procedimiento para el cálculo de la base, tasa o tarifa, lugar, forma y época de pago, deban establecerse en una ley emanada de la respectiva Legislatura Local.* De ahí que

esenciales de las contribuciones se establezcan en ley. Este problema también se ha observado respecto a las aportaciones de seguridad social,[51] a pesar de que la doctrina y la legislación extranjera las consideran exacciones parafiscales[52] en México, por mandato legal son tributos, por tanto, deben respetar los principios sancionados en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

---

el punto VII del acuerdo aprobado el 25 de enero de 1997 en la sesión de cabildo celebrada por el Ayuntamiento del Municipio de Valle de Bravo, que establece la base y la tasa aplicables para el cálculo de los derechos para recibir el servicio consistente en el otorgamiento de licencias para construcción, transgrede lo dispuesto en los referidos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos." Véase su tesis de rubro "CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTOS CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO)", en *Semanario…*, *op. cit.,* Tomo X, tesis 2a. CXLI/99, diciembre de 1999, p. 404. Las cursivas son nuestras.

[51] La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha indicado en una tesis aislada que "[e]n efecto, se transgrede el principio de reserva de la ley, porque teniendo las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social la naturaleza de contribuciones, concretamente de aportaciones de seguridad social, deben cumplir con el principio de legalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, conforme al cual sus elementos esenciales, dentro de los que se encuentra la base de la contribución, deben estar consignados en la ley, encontrándose, por tanto, prohibido al reglamento determinar tales elementos, como lo hace su artículo 6o., al establecer la base conforme a la cual se cotizará en el ramo del seguro de enfermedades y maternidad, tratándose de trabajadores que laboren jornadas reducidas y que perciban un salario integrado inferior al mínimo regional." Véase la tesis aislada de rubro "SEGURO SOCIAL. EL ARTÍCULO 6o. DEL REGLAMENTO PARA EL PAGO DE CUOTAS VIGENTE HASTA EL 30 DE JUNIO DE 1997, VIOLA EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, CONSTITUCIONAL", en *Semanario…*, *op. cit.,* Tomo X, tesis 2a. CXVII/99, septiembre de 1999, p. 268; El Segundo Tribunal Colegiado del Segundo Circuito ha señalado que "[e]l artículo 18 del Reglamento del Seguro Social, obligatorio para los trabajadores de la construcción por obra o tiempo determinado, faculta a la autoridad exactora para que determine uno de los elementos que tiene que considerar para señalar la base gravable del crédito de las cuotas obrero-patronales, aplicando entre otras cosas, los datos que según su experiencia estime como probables; sin embargo, al no encontrarse esto consignado en la ley, sino en una disposición reglamentaria, es violatorio de la garantía de legalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República". Véase la tesis de rubro "SEGURO SOCIAL OBLIGATORIO PARA LOS TRABAJADORES DE LA CONSTRUCCIÓN POR OBRA O TIEMPO DETERMINADO, REGLAMENTO DEL. SU ARTÍCULO 18 ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA"., en *Semanario…*, *op. cit.,* Octava Época, Tomo XII, noviembre de 1993, p. 437.

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

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

Sin embargo, al lado de las tesis citadas, se observa que existe una fuerte tendencia por parte del legislador para dejar al arbitrio del Ejecutivo el establecimiento de algunos elementos esenciales del tributo.[53] En vista de lo anterior, se observa un giro de timón de noventa grados por parte de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, en específico la Segunda Sala, al indicar textualmente que:

[53] Esta parcela del derecho, las relaciones entre los poderes Legislativo y Ejecutivo ponen de manifiesto la constante invasión del ámbito de competencia de éste último hacia el Legislativo. De acuerdo con la idea contemporánea del Estado de derecho, las facultades de cada uno de los poderes deben estar expresamente establecidas en la Constitución. En materia tributaria la relación del Ejecutivo con el Legislativo, es de constitucionalidad. El vínculo entre estos dos poderes en el área tributaria es controversial, con lo cual, se observa una elasticidad del principio de división de poderes, pues en ocasiones puede ser flexible o rígido. Este postulado en ocasiones se torna flexible y excepcional cuando constitucionalmente es permitido, así tenemos los supuestos de la suspensión de los derechos fundamentales (art. 29 constitucional) y la regulación del comercio exterior (art. 131 constitucional). En tales casos, podemos hablar de legislación delegada. Véase a CORTÉS CAMPOS, Josefina y otros, *op. cit.*, p. 4.

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

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

Sin embargo, la distribución de funciones ha sido invadida por el Ejecutivo, gracias a que el Legislativo frecuentemente vulnera el de reserva de ley y delega sus facultades al Ejecutivo. A modo de ejemplo, tenemos las resoluciones misceláneas que, al amparo de ser reglas de carácter general, establecen derechos y obligaciones a los contribuyentes. Margaín Manautou opina en el mismo sentido e ilustra esta situación al transcribir preceptos de nuestras leyes fiscales. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2000, p. 127.

> ... la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.[54]

En tal sentido se pronuncia la Segunda Sala que se observa una interpretación restrictiva de la reserva de ley por parte de ella.

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

---

[54] Véase su tesis de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL", en *Semanario..., op. cit.,* Tomo XII, tesis 2a./J. 111/2000, diciembre de 2000, p. 392.

Esto es, podemos dividir el estado de la cuestión en dos etapas: la primera como maximalista o absolutista de la reserva de ley de los elementos esenciales del tributo; y la segunda, minimalista que permite que los elementos cuantitativos de la obligación tributaria sean sancionados bajo el poder reglamentario general. No obstante, en este último punto se debe aclarar que no se ha dejado del todo al desamparo de la ley los elementos cuantitativos, pues por un lado, la Suprema Corte ha indicado que es violatorio del artículo 31, fracción IV, la determinación de alguno de los elementos cuantitativos por parte de la administración pública, tal como se puede observar del texto de la siguiente tesis jurisprudencial:

> …los aludidos preceptos legales no consignan la cuota o tarifa que deban cubrir los particulares obligados al pago de los servicios de agua potable y alcantarillado, sino que dejan por completo al consejo de administración de la comisión correspondiente, la aprobación de los montos relativos, violando con ello la garantía de legalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que dejan al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de uno de los elementos del tributo, como lo es la tarifa o cuota del servicio público prestado por el Municipio.[55]

Sobre este punto nuestro Tribunal Constitucional ha sido contundente, como se pudo observar en el caso del Impuesto

[55] "AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO. LOS ARTÍCULOS 19, 47, 48 y 49 DE LA LEY DE LA COMISIÓN RESPECTIVA, DEL MUNICIPIO DE ACAPULCO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario…, op. cit.,* Tomo V, tesis P. XLII/97, marzo de 1997, p. 87.

sobre Hospedaje del Estado de Guerrero[56] en el que declaró inconstitucional el artículo 16 de la Ley de Ingresos de dicho Estado.

8. RESERVA DE LEY EN LAS MINORACIONES O EXENCIONES

Nosotros somos de la idea de que la reserva de ley debe imperar tanto en la exención[57] como en la minoración, puesto que altera los elementos esenciales del tributo. No se puede dejar al arbitrio del Ejecutivo la concesión de estos tipos de beneficios, porque puede suceder que se inscriban en la definición de privilegios, hecho que sí está prohibido en nuestra Constitución Federal. Este argumento se robustece de acuerdo con la más cualificada doctrina extranjera, entre la que cabe destacar lo expresado por Griziotti al indicar que:

> Hay una profunda diferencia entre exención y privilegio. La exención se motiva y justifica o en reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad

[56] "...el precepto impugnado dispone como parámetro para determinar la tasa que debe pagarse por concepto del impuesto de hospedaje, la categoría de calidad de los hoteles, señalando diferentes porcentajes en razón de la clasificación de éstos, sin que tales elementos o categorías estén determinados en una ley en sentido formal ni material, sino que dependen de lo que una asociación civil, denominada Instituto Mexicano de Normalización y Certificación, proponga a la Secretaría de Turismo". Véase su tesis jurisprudencial de rubro "HOSPEDAJE. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE GUERRERO, AL QUE REMITE EL DIVERSO ARTÍCULO 51-D DE LA LEY DE HACIENDA DEL PROPIO ESTADO, QUE ESTABLECE LA TASA A PAGAR POR EL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario..., op. cit.,* Tomo XI, tesis P./J. 47/2000, abril de 2000, p. 33.

[57] Por criterios jurisprudenciales se ha reconocido la constitucionalidad de las exenciones. Así podemos observar: "...interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos." Véase su tesis jurisprudencial de rubro "IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS"., en *Apéndice de 1995,* Séptima Época, Tomo I, Parte SCJN, tesis 163, p. 165.

> general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir… Los privilegios, en cambio, se fundamentan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva.[58]

Sobre este tópico, la Suprema Corte ha indicado en sus criterios que la exención de impuestos debe establecerse en ley y no en una norma de rango inferior en virtud de la facultad reglamentaria del presidente,[59] o bien establecer beneficios a ciertos grupos de contribuyentes mediante órganos descentralizados o desconcentrados, órganos autónomos, empresas paraestatales, secretarías de Estado o cualquier otro ente público dentro del Ejecutivo.[60]

9. LEGALIDAD TRIBUTARIA

Usualmente encontramos la referencia de que la formulación de la legalidad tributaria está basada en el artículo 31, frac-

---

[58] GRIZIOTTI B., *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda,* Madrid, Reus, 1935, p. 135.

[59] Véase su tesis jurisprudencial de rubro "EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA.", en *Semanario…, op. cit.,* Octava Época, Tomo VII, tesis P./J. 25/91, junio de 1991, p. 54.

[60] La Segunda Sala de la Suprema Corte ha declarado inconstitucional el Decreto 31 —Ley local— que crea una serie de contribuciones relacionados con el servicio de agua potable y alcantarillado y a su vez faculta a la Comisión de Agua Potable y Alcantarillado del Estado de Quintana Roo para que mediante la celebración de *convenios dé un trato especial a ciertos particulares, que por sus características singulares lo requieran*, pero el legislador local no establece los requisitos y condiciones necesarios para definir las características singulares que requieran el mencionado tratamiento especial, "circunstancia que evidencia la indeterminación de los elementos configuradores de la contribución, y como éstos pueden llegar a ser determinados por la comisión de referencia a través de un acto administrativo y no por la ley reguladora de ese acto, ello hace que el artículo mencionado resulte violatorio del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna." Véase su tesis aislada de rubro "AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9o. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.", en *Semanario…, op. cit.,* Tomo XII, tesis 2a. LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

ción IV,[61] constitucional. Ante todo, se debe puntualizar que la doctrina mexicana,[62] con evidente propensión, analiza el principio de legalidad tributaria bajo el principio de identidad con el de reserva de ley tributaria.[63] Lo mismo acontece en sede teórica comparada, en virtud de que alguna parte de la doctrina extranjera[64] no hace una distinción entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Sin embargo, existe otra postura en la cual la distinción entre legalidad[65] y reserva de ley es fundamental. Nosotros nos sumamos a esta última postura, y a partir de este argumento desarrollamos un trabajo en el que se estudia, en primer término, el principio de reserva de ley tributaria y, posteriormente, el de legalidad tributaria.

Como es de sobra sabido, el principio de legalidad es el principio esencial que define al Estado de derecho.[66] En un primer enfoque, se debe indicar que se trata de la primicia de la ley. La legalidad frente a la actuación administrativa tiene dos vertientes: una positiva y otra negativa; la primera se refiere a que los actos de autoridad deben estar fundados en una ley, y la segunda se manifiesta como limitante a los actos

---

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

[62] CORTÉS CAMPOS, Josefina y otros, *op. cit.*, p. 22.

[63] En virtud que la legalidad administrativa está sancionada en el artículo 16 constitucional.

[64] PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 41.

[65] GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Principio de legalidad...", *op. cit.*, p. 11. En México tenemos a distinguidos autores: GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional...", *op. cit.*, p. 6.

[66] En este sentido para García de Enterría entiende que el Estado de derecho es "el imperio de la ley", "la convivencia dentro de las leyes", pero no cualquier ley sino aquella que se encuentre confeccionada dentro de la Constitución, por la voluntad popular y con garantía plena de los derechos fundamentales. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Principio de legalidad...", *op. cit.*, p. 12.

de autoridad. Lo que se traduce en un fundamento positivo y un límite negativo.[67]

Reserva de lo esencial máximo *vs* reserva de lo esencial mínimo: su ponderación.

Una vez establecido el marco teórico sobre el que se ha cimentado el tema a estudio, consideramos necesario hacer un control de proporcionalidad entre estos dos subprincipios como manifestación del derecho fundamental de la reserva de ley, y que tiene su genuino origen en la "cuestión de confianza". Sostenemos que existe un conflicto entre estos dos subprincipios; es decir, para una buena argumentación se debe ahondar en el control de proporcionalidad del principio de reserva de ley absoluta y relativa.

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

Una vez establecida la base de nuestro estudio, en el siguiente epígrafe se analizará la naturaleza jurídica de las resoluciones misceláneas y de las reglas de carácter general. Es necesario recordar, como se advirtió al comienzo de este artículo, que se deben distinguir las reglas generales de las resoluciones misceláneas, ya que las segundas contienen disposiciones generales. Como un recurso didáctico hemos hecho la distinción entre resoluciones misceláneas y reglas administrativas de carácter general. Así, en primer lugar debemos delimitar el significado de reglas administrativas de carácter general, por una parte y, por otra, el de las resoluciones misceláneas. En el *Diccionario del Uso del Español* de María

[67] GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El principio constitucional…", *op. cit.,* p. 6.

Moliner[68] se indica que la palabra "regla" proviene del latín *régula* derivado de *régere*. En su primera acepción significa utensilio consistente en un listón de madera u otro material, rígido o flexible, que se emplea para trazar líneas rectas. Seguidamente señala que es un utensilio para rayar el papel. Asimismo, encontramos que es sinónimo de norma: expresión de cómo hay que hacer, se debe hacer o conviene hacer cierta cosa, o de cómo se debe obrar en general: reglas de un juego.

Por otra parte, "resolución" (*fem*) significa acción de resolver (se). Solución de un problema. Cosa que se decide. Particularmente es una decisión, disposición o sentencia: cosa resuelta por una autoridad: resolución judicial. Calidad de resuelto: decisión y valor para acometer empresas. Tomar una resolución. Resolver lo que se va hacer o las medidas que se van a tomar en cierto caso o situación trascendental.[69]

Las dos acepciones gramaticales arriba expuestas, nos refieren dos significados distintos. Establecido lo anterior, gramaticalmente las reglas y resoluciones no son sinónimos, no obstante en México, en el lenguaje jurídico tributario es de uso común emplear indistintamente estas dos normas gubernamentales. Con el propósito de hacer una depuración de las mismas, en este trabajo distinguiremos las reglas de las resoluciones misceláneas.

a) *Sede doctrinal*

Se observa, no felizmente, que en México el desarrollo doctrinal sobre las resoluciones misceláneas es muy somero, debido

[68] MOLINER, María, *Diccionario de Uso del Español*, H-Z, Madrid, Ed. Gredos, 1997, 2a. reimpresión, p. 975.
[69] *Ibid.*, p. 1016.

a que en los manuales de derecho tributario no se trata este tema con profusión, ni siquiera se hace referencia en el epígrafe sobre las fuentes formales del derecho tributario mexicano. La mayoría de los autores, entre ellos Margaín Manautou,[70] Sánchez León,[71] Arrioja Vizcaíno,[72] De la Garza[73] y Hallivis Pelayo,[74] consideran como fuentes formales de la ley: el decreto-ley, el decreto delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, los tratados o convenios internacionales, los principios generales de derecho y la doctrina. En el caso de la costumbre, sí se menciona pero por mera didáctica. Por su parte, Ramírez Moreno señala que las resoluciones misceláneas son reglas de interpretación o aplicación de las leyes.[75] Algunos autores han señalado que las resoluciones misceláneas son resoluciones-reglamentos.[76]

En sede teórica, el acercamiento al estudio de la proliferación de normas de origen ejecutivo[77] se hizo respecto a los reglamentos y circulares, ya que estos se usaron durante mucho tiempo para corregir o colmar errores, omisiones o lagunas de la ley.[78] Actualmente las resoluciones fiscales y las reglas generales han venido a sustituir la función de los

[70] MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2000, p. 27.

[71] SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano,* México, Cárdenas Editores, 2000, pp. 411 y ss.

[72] ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2000, pp. 30 y ss.

[73] DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, *op. cit.,* pp. 39 y ss.

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

[75] RAMÍREZ MORENO, RAMDF, p. 34.

[76] CORTÉS CAMPOS, Josefina y otros, *op. cit.*, p. 15.

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

[78] MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio…, op. cit.,* p. 125.

reglamentos. La finalidad fundamental de éstos es facilitar la aplicación de la ley. De tal manera, se debe distinguir entre los reglamentos que aclaran disposiciones legales y los que regulan la materia que la propia ley le autoriza (reglamento delegado). Respecto de estos últimos se puede cuestionar su constitucionalidad, pues en muchas ocasiones regulan materias que son objeto de reserva de ley por mandato constitucional.

Ahora bien, debemos destacar que las normas administrativas han proliferado debido a su versatilidad y adaptabilidad, pues a diferencia de las normas legislativas, no requieren de dos periodos legislativos para su producción.

b) *Fundamento legal*

Es preciso aclarar que se debe diferenciar el fundamento legal de las resoluciones misceláneas y el de las reglas administrativas generales. El de éstas últimas, es el artículo 39[79] del Código Fiscal de la Federación, el que establece la facultad del Ejecutivo Federal para dictar resoluciones de carácter

[79] Artículo 39 del CFF: "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

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

El artículo 74 del CFF la SHCP podrá condonar multas de acuerdo con las circunstancias del caso.

general respecto a tres supuestos:[80] primero, condonar o eximir total o parcialmente del pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo con motivo de una situación grave por causas económicas del país o por catástrofes debido a fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias; segundo, dictar las medidas relacionadas con la administración, control o forma de pago y procedimientos señalados con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y tercero, conceder subsidios o estímulos fiscales.

En nuestra opinión, se justifican las facultades de emergencia y de administración. Las primeras nacen de la idea de un estado de emergencia previsto en el artículo 29 de la Constitución. Las segundas se refieren a las facultades inherentes del control y gestión del tributo que le corresponden al Poder Ejecutivo. Las últimas, la concesión de los estímulos fiscales, a nuestro parecer, exceden el principio de legalidad, porque el uso de ellas es discrecional y puede originar una situación de ventaja entre un contribuyente de igual capacidad contributiva y otro, otorgándole un incentivo fiscal bajo el amparo de fines extrafiscales. Además de que dicha facultad no está establecida expresamente en la Constitución Federal como facultad del Ejecutivo; en este caso, lo que se establece en el artículo 89, fracción XV, es la concesión de privilegios exclusivos por tiempo limitado, con arreglo a la ley respectiva, a los descubridores, inventores o perfeccionadores de algún ramo de la industria.

[80] Fernández Sagardi sintetiza estas tres funciones del Ejecutivo en: *emergencia, administración e incentivadoras fiscales*. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000, p. 132.

Por otra parte, consideramos que el basamento constitucional de este artículo, es la fracción I del artículo 89 de la Carta Magna, que establece la facultad reglamentaria del presidente de la República. Es preciso apuntar que esta coordenada ha sido un importante elemento de debilitamiento al principio de legalidad, pues con base en esta facultad han proliferado normas administrativas tales como los reglamentos, decretos, acuerdos, planes, programas, normas generales, disposiciones generales, reglas generales, directivas, circulares, Normas Oficiales Mexicanas, resoluciones, resoluciones misceláneas, lineamientos, avisos, extractos, criterios e interpretaciones.[81]

Destaca, igualmente, que la proliferación de reglas generales no es privativa de la materia fiscal, al contrario, se manifiesta en las materias financiera y administrativa. Así, tenemos otros ordenamientos legales que son el cimiento de dichas reglas.[82] En relación con las resoluciones misceláneas su fundamento es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

c) *Naturaleza jurídica*

Es alarmante que la doctrina mexicana no se haya preocupado por analizar este tema, el cual está caracterizando al sistema tributario mexicano bajo el "principio de regla-

[81] Se ha tomado como base la clasificación realizada en la investigación sobre el *Orden jurídico administrativo federal y mejora regulatoria* realizada por Cortés Campos, Cossío Díaz, Mejía Garza, Roldán Xopa, *op. cit.*, p. 4.

[82] Cortés Campos, Cossío Díaz, Mejía Garza y Roldán Xopa coinciden en señalar que en materia financiera, la Ley de Instituciones de Crédito, Ley del Mercado de Valores, Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, Ley de Sociedades de Inversión, Ley de la Comisión Nacional Bancaria, Ley de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, Ley del INFONAVIT, entre otras, son el fundamento legal de las reglas generales respecto a intermediarios financieros. CORTÉS CAMPOS, Josefina y otros, *op. cit.*, p. 16.

mentariedad administrativa", vulnerando a todas luces los postulados estudiados en el capítulo anterior. Conviene señalar que algunos autores, desde la perspectiva constitucional, comienzan a discurrir sobre este principio en virtud del estudio de la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal. Dicho lo cual, Cortés Campos, Cossío Díaz, Mejía Garza, Roldán Xopa[83] han manifestado que las resoluciones misceláneas son resoluciones-reglamentos.

Nosotros consideramos que las resoluciones misceláneas, al igual que las circulares, tienen en común reglas de carácter general que vinculan a los administrados. A nuestro juicio y con el ánimo de esclarecer un poco la naturaleza jurídica de las reglas administrativas generales o las resoluciones misceláneas, las consideramos actos materialmente legislativos, debido a que comúnmente son normas generales, impersonales y abstractas cuyo objetivo está particularmente establecido en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, no se puede sostener que estas resoluciones son reglamentos, en virtud de que la facultad reglamentaria es exclusiva del presidente de la República y, de acuerdo con Arrioja Vizcaíno,[84] la ejerce con el único propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar, en forma concreta, los principios y enunciados generales que se incluyen en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo su ejecución sujetando la esfera administrativa a su exacta observancia. La facultad reglamentaria es limitada ya que rompe con el principio de división de poderes.

Al hilo de esta argumentación, tampoco se puede decir que las resoluciones misceláneas son circulares administra-

[83] *Ibid.*, p.15.
[84] ARRIOJA VIZCAÍNO, *op. cit.*, pp. 30 y ss.

tivas. En un primer acercamiento, el fundamento legal de estas últimas es el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación. En segundo lugar, su finalidad es instruir a las dependencias gubernamentales acerca de los criterios establecidos por la autoridad jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos. Al respecto, Arrioja Vizcaíno[85] apunta que las circulares, en la mayoría de los casos, contienen reglas de carácter general de las cuales derivan derechos y obligaciones para los contribuyentes.

La *ratio* de las resoluciones de carácter general debe ser facilitar al contribuyente la administración de sus contribuciones y, a su vez, mejorar la gestión y recaudación de los tributos. Es un instrumento necesario para la hacienda pública actual; sin embargo, su excesivo uso ha provocado un estado de inseguridad jurídica para el contribuyente.

Las reglas administrativas de carácter general, en cuanto que emanan de la administración tributaria, son normas de origen gubernamental o ejecutivo, al igual que el decreto, la circular y los reglamentos. El común denominador es el Poder Ejecutivo como creador de las mismas. Por último, otro punto del cual nos surge duda, es la facultad que tiene el secretario de Hacienda para emitir resoluciones misceláneas ya que, como hemos mencionado, se trata de una atribución exclusiva del Ejecutivo y de acuerdo con la Constitución Federal, es la persona del presidente de la República, quien detenta ese poder y no sus encargados del despacho.[86] Al respecto, los tribu-

[85] *Ibid*..., pp. 52 y ss.

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

nales han establecido recientemente que son constitucionales las reglas técnico-operativas que el Poder Legislativo faculta a emitir a los secretarios de Estado y cuyo propósito es facilitar la aplicación específica dentro del campo de atribuciones de una secretaria.[87]

11. LOS DERECHOS Y SU CATEGORÍA TRIBUTARIA

Esta categoría tributaria en el derecho comparado se conoce como tasa; en México toma su denominación del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), de la Ley General de Derechos (subsecuentemente LGD) y de la Ley de Ingresos (a continuación LI). De tal suerte, algunos autores mexicanos[88] la han asimilado con la tasa del derecho español por las características comunes que presentan ambos tributos. De la definición legal que nos proporciona el CFF se desprenden las siguientes notas: 1) que son tributos establecidos en ley; 2) cuyo hecho imponible es el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como la recepción de servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. Además de estos supuestos, el propio código establece que son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

---

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

[88] Alfonso Cortina los designa como arbitrios. A. CORTINA, *Curso de política de finanzas públicas de México*, Porrúa, México, 1977, p. 169; E., MARGAIN MANAUTOU, *Introducción al estudio..., op. cit.*, p. 113.

En una primera aproximación se observa que es un tributo exigido mediante ley, cuyo hecho imponible varía desde el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, así como la prestación tanto de servicios públicos, tanto por organismos descentralizados u desconcentrados, como por las que preste exclusivamente el Estado. Tradicionalmente el hecho imponible ha sido la recepción de un beneficio específico.

a) *Los derechos como categoría tributaria: su racionalidad interna y externa*

Ahora bien, al ser el derecho un tributo, deberá contener los elementos esenciales de los que goza éste, tales como cualitativos y cuantitativos de la obligación tributaria. Además, deberá informarse de los principios de justicia material establecidos en el artículo 31, fracción IV constitucionales, tales como capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público. Y bajo este doble tamiz, desde el interior —elementos esenciales—, y exterior —principios constitucionales del tributo— analizaremos si corresponde adecuadamente su configuración legal.

b) *La reserva de ley en la categoría tributaria del derecho*

Tal como se ha expuesto a lo largo de este trabajo, la reserva de ley está dirigida al legislador para que en el momento de fijar los elementos esenciales de los tributos lo haga con toda precisión mediante la ley. No cabe la menor duda que el derecho así como todos sus elementos esenciales quedan ceñidos a este principio.

12. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN DERIVADA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 24/2006-PL

A lo largo del marco teórico se ha puesto al descubierto que la reserva de ley en materia tributaria, es un derecho fundamental y como tal debe formar parte de la razonabilidad externa e interna del tributo. En un primer acercamiento al tema de la contradicción, se destaca que el derecho es una categoría tributaria que debe responder a los principios sancionados en el artículo 31, fracción IV[89] de la Constitución Federal, y los supuestos normativos establecidos en nuestro CFF, a saber: a) por la prestación de un servicio público individualizado,[90] y b) por el aprovechamiento o usufructo de bienes del dominio público de la Nación.

Ahora bien, el caso que generó la contradicción de tesis fue el relacionado con los derechos por la prestación de servicios públicos otorgados por un órgano desconcentrado, el cual es la Dirección General de Aeronáutica Civil, es decir, una de las modalidades que contempla el hecho imponible del derecho en el CFF.

La problemática que se planteó en la contradicción era sobre el alcance de la reserva de ley en los elementos cuantitativos de esta categoría tributaria, pues la contradicción se centró en las atribuciones conferidas a la Dirección General de Aeronáutica Civil, debido a que calculaba las distancias ortodrómicas (componente esencial de la base) que prevé la

[89] Sobre el principio de capacidad contributiva cabe hacer una matización pues el derecho en nuestro sistema o la tasa en el Derecho comparado se acopla en mejor medida al principio de beneficio. Así lo ha reconocido la doctrina más destacada en el tema y nuestra jurisprudencia. Sobre el principio de beneficio remítase a mi libro: *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, México, UNAM, 2007, pp. 92 y ss.

[90] Aquí cabría incorporar a los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

fracción III del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente en los ejercicios fiscales de 2003 y 2004. La distancia ortodrómica era un componente que incidía en la determinación del derecho por la prestación del servicio de aeronavegación, y dicho elemento era determinado por una autoridad administrativa.

Sobre este asunto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de 31 de marzo de 2004, al resolver el amparo en revisión 1150/2003 promovido por Compañía Mexicana de Aviación, Sociedad Anónima de Capital Variable, sostuvo que vulneraba la garantía prevista en el artículo 31, fracción IV, relativa a la reserva de ley, pues la:

> …distancia ortodrómica es un elemento que incide de manera inmediata y directa en la determinación del derecho por la prestación del servicio de aeronavegación, elemento que es determinado por una autoridad administrativa como lo es la Dirección General de Aeronáutica Civil. (…) Así, el legislador delegó, en la norma reclamada, al Ejecutivo la facultad de determinar un elemento esencial para el cálculo del derecho por la prestación del servicio de aeronavegación…

Por otro lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, en sesión de 7 de abril de 2006, al resolver el amparo en revisión 450/2006, promovido por Líneas Aéreas Azteca, Sociedad Anónima de Capital Variable, indicó que:

> …el legislador faculta a la autoridad administrativa para establecer un valor que trasciende al monto de las cargas tributarias de los gobernados, para verificar el apego de la regulación respectiva al principio de legalidad tributaria,

> es necesario distinguir si dicho valor constituye la base gravable del tributo, por lo que en cada caso concreto la autoridad administrativa realizará su cálculo, o bien, si se trata de un factor que incide en el monto de dicha base o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que deberá ser tomado en cuenta por todos los gobernados que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación.

En el primer supuesto, para acatar lo sancionado en el artículo 31, fracción IV, se requiere que el legislador haya establecido con toda precisión el procedimiento que debe seguir aquélla para realizar el cálculo respectivo, en tal forma no quede lugar para su actuación arbitraria. En el segundo caso, resulta reconocer de especial relevancia si la actividad encomendada a la autoridad se limita a levantar un dato que puede derivar de un determinado cálculo, lo que sucede cuando el legislador establece que el órgano técnico debe obtener un determinado factor, el cual si la ley únicamente dispone que éste debe tomarse en consideración como el caso presente, para determinar el pago de derechos, sin precisar el mecanismo que se seguirá para conocerlo, no implica dejar al arbitrio de la autoridad administrativa el monto correspondiente.

> …en estos casos, la actividad técnica de la autoridad administrativa se limitará a levantar con los conocimientos técnicos que posee dichas distancias ortodrómicas, las que se deben obtener conforme a los mecanismos idóneos que permitan conocerlas fehacientemente, por lo que en tal hipótesis no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los goberna-

> dos. En esta hipótesis, entonces, no es necesario que el legislador establezca el procedimiento que debe seguir la autoridad para conocer el referido valor, pues para acatar el principio de legalidad tributaria bastará que en un acto formal y materialmente legislativo se precise cuáles son los datos que deben recogerse, que en este caso, son las distancias ortodrómicas entre un punto y otro.

De acuerdo con este razonamiento, la Segunda Sala llega a la conclusión de que la distancia ortodrómica entre dos puntos aeroportuarios, no es un elemento esencial que deba estar sancionado en la ley, pues resulta válido que éste lo determine una autoridad con conocimientos específicos sobre la materia. De lo anterior resulta que el texto del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente para los ejercicios fiscales de 2003 y 2004, no viola el principio de legalidad tributaria.

Se desprende de lo citado, que las dos Salas de la Suprema Corte de Justicia, respecto a la interpretación del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos vigente para los ejercicios fiscales 2003 y 2004, respectivamente, llegaron a posturas divergentes, lo que generó que la Segunda Sala del Máximo Tribunal del país hiciera la denuncia correspondiente de una posible contradicción de tesis.

Esto es, la cuestión a dilucidar, como hemos advertido al principio de este epígrafe, versaba sobre las facultades conferidas a la Dirección General de Aeronáutica Civil pues, por una parte, la Primera Sala consideraba arbitraria la actuación de esta Dirección y, por otra, la Segunda Sala sostuvo que dicha Dirección actuaba dentro de sus facultades. Así, el hecho

controvertido es en el sentido de establecer si este organismo gubernamental es el competente o no para realizar el cálculo de la distancia ortodrómica.

Sobre la contradicción de tesis el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia resolvió de la siguiente manera:

En el considerando Quinto de la resolución, el Tribunal en Pleno, en un primer término, analizó el alcance del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos arriba mencionada, y en tal sentido realizó un estudio pormenorizado sobre métodos básicos que los navegantes y pilotos combinan para guiarse eficazmente; así como la infraestructura para la navegación aérea, de la Conferencia Internacional de Aviación Civil de 7 de diciembre de 1944, y estudió la política de la Organización de Aviación Civil Internacional, de la cual México es Estado miembro desde el 4 de abril de 1947.

En esta tesitura, en la exégesis hecha por el Tribunal en Pleno, se destacó que el organismo internacional, en sus artículos 45 y 46, recomienda el uso de las distancias ortodrómicas para el cálculo del derecho de navegación aérea, lo cual se puede advertir textualmente:

> 45. El consejo recomienda que los derechos por servicios de navegación aérea en ruta deberían, en la medida de lo posible, consistir en derechos únicos por vuelo; es decir, que constituyan un derecho único por todos los servicios de navegación prestados por un Estado o grupo de Estados en el espacio aéreo al que se apliquen los derechos. Estos deberán basarse esencialmente en:

I) La distancia volada dentro de un área definida.

II) El peso de la aeronave.

El elemento de la distancia volada, considerando como una de las medidas aceptables del servicio prestado, debería aplicarse mediante una escala de distancias basada en las distancias ortodrómicas u otras comúnmente aceptadas.

Lo que importa destacar en este punto, es que el estudio realizado en el Pleno de la Suprema Corte, pone al descubierto que nuestra legislación interna sigue la recomendación del organismo internacional del cual somos parte, lo que cabría plantearse la posibilidad que se ejerza la potestad tributaria normativa mediante tratados internacionales. Cuestión que ha sido poco explorada en nuestra doctrina nacional y, sin embargo, es un tema que se tocó de manera tenue y velada por nuestro Alto Tribunal.

Siguiendo con el desarrollo del considerando Quinto, el Tribunal en Pleno realizó una revisión de los distintos criterios que ha sentado sobre la reserva de ley, de los cuales se destacan los que a continuación glosamos. Así, da cita de la tesis[91] publicada en la Séptima Época. Observó en esta tesis que identificaba el principio de legalidad tributaria con reserva de ley; además, reconocía expresamente en primer plano que los tributos tenían que estar sancionados en un acto legislativo formal; además, indicaba que los elementos esenciales del tributo —sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago—

[91] Tesis de jurisprudencia visible en la página 173, Volúmenes 91-96, Primera Parte, del *Semanario..., op. cit.*, de rubro: "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"; IUS: 232797.

también estuvieren establecidos en ley. Aunque el criterio del Alto Tribunal se refería únicamente a los "(…) caracteres esenciales del impuesto" de manera particular, y "(…) la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria" de forma general, reconoció que también debía predicarse este principio en todos los tributos.

En esta misma línea argumentativa, durante aquella época, el Pleno era consistente en su postura desgranando el contenido del principio en estudio; esto se puede advertir claramente de la tesis de jurisprudencia que emitió, publicada en el *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995*, Tomo I, materia constitucional, página 165, de rubro: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY".

En su estudio, el Pleno de la Suprema Corte citó también una tesis[92] de la Novena Época, en la cual reconoció la diferencia entre la reserva absoluta de la reserva relativa. Según nuestra consideración, es la primera vez que el Alto Tribunal comienza a inmiscuirse de manera frontal para delimitar el alcance del principio de reserva de ley, al indicar:

> …este Alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de *carácter relativa*, toda vez que, por una parte, dicha *materia no deber ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia*, puesto que de ese modo la presencia del acto

[92] *Semanario…, op. cit.,* Novena Época, Pleno, tesis CXLVIII/97, tomo VI, noviembre de 1997, p. 78.

> 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*.[93]

Lo que nos interesa destacar de esta tesis, es que el reconocimiento que hace en materia tributaria rige la reserva de ley relativa; en este punto coincide la doctrina nacional y extranjera. Sin embargo, se considera que el punto relevante de este criterio, es la realización muy somera de control de proporcionalidad en casos excepcionales, pues el Tribunal en Pleno indica que debe existir una *justificación,* es decir, que los legisladores motiven su acto legislativo señalando expresamente el por qué hacen esa remisión (juicio de razonabilidad); además, introduce otro elemento de control: "la necesidad", pues indica que la remisión a una norma de rango inferior, es "necesaria e indispensable" con la finalidad de la recaudación y, además, por motivos técnicos. De tal manera, que no se puede sustituir por otro medio.

En este punto se observa que el Alto Tribunal, en el considerando Quinto de su resolución, coincide con nuestro punto de vista en el sentido de que ha admitido la reserva de ley relativa, empleando el control de proporcionalidad o juicio

[93] Las cursivas son nuestras.

de ponderación, tal como se expone textualmente de su resolución:

> En otras palabras, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que, si bien está reservado a la ley establecer la base gravable del impuesto de que se trate, no menos cierto lo es que, a su vez, la letra de la norma primaria puede depositar la determinación de ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica violación al principio de legalidad, en virtud de que dada la complejidad, especialización y técnicas que se requieren para la idoneidad y objetividad de aquélla, pueden encontrarse regulados en disposiciones reglamentarias e, incluso, de ínfima orden jerárquica; puesto que no debe perderse de vista que, la determinación de la base gravable tiende a recoger la máxima fidelidad de la capacidad económica del contribuyente dentro del sistema tributario mexicano.

Lo anterior aun cuando el empleo del control de proporcionalidad lo hace de forma parcial, porque no analiza a profundidad sus tres subprincipios componentes: ponderación, idoneidad y necesidad.

Siguiendo con el análisis que realiza el Pleno, en consonancia con el anterior criterio, transcribe el sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 111/2000, visible en la página 392, Tomo XII, diciembre de 2000, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, cuyo rubro es: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD

ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA NECESARIAMENTE, A UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL". De esta tesis, extraemos la parte conducente:

> …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,*[94] con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

De las líneas anteriores se desprende que la ley formal es el cauce por donde deberá correr el caudal, es decir, el reglamento o las reglas administrativas de carácter general; es decir, la ley es el parámetro y el límite de la facultad reglamentaria. De esta suerte, la ley formal se convierte en el manual de instrucción por donde deberá transitar la actividad reglamentaria. Ejemplo de ello es el Índice Nacional de Precios al Consumidor, pues en este supuesto el legislador debe preveer el procedimiento a seguir por el Banco de México, en su carácter de órgano técnico, para obtener este valor. Así lo ha reconocido la Segunda Sala,[95] tal como se cita en la resolución en comento.

---

[94] Las cursivas son nuestras.

[95] En su tesis 2a. CLXX/2002, localizable en la página 196, Tomo XXIV, noviembre de 2006, del *Semanario…, op. cit.*, cuyo rubro es: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR

En esta tesis aislada, el pronunciamiento de la Segunda Sala distingue dos tipos de remisiones que hace el legislador al órgano técnico dependiente del Ejecutivo. El primero se refiere a cuando la autoridad administrativa únicamente levanta el valor de mercado de un determinado bien, lo que en este caso la autoridad, en el reglamento o en la regla administrativa de carácter general, se concreta a constatar la realidad económica de un momento determinado, ejemplo de ello será el precio del barril de la mezcla mexicana en materia de hidrocarburos. En esta hipótesis el criterio de la Segunda Sala ha sido:

> …debe concluirse que si la ley únicamente dispone que ese valor o precio deber tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que seguirá para conocerlo, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad el monto correspondiente… lo que no significa comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela el mercado…

El segundo supuesto que reconoce, es el precisado líneas arriba, al decir que cuando la autoridad administrativa deba obtener un valor haciendo comparaciones o quizá hasta precisiones matemáticas, el legislador deberá preveer en todo caso el procedimiento o el instructivo que deberá seguir el órgano técnico para obtener dicho valor.

De los criterios jurisprudenciales anteriormente examinados, en su resolución, el Pleno de la SCJN arribó a la con-

---

DE UN FACTOR QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA". Esta tesis integró jurisprudencia número 2a./J. 155/2006, publicada en el mismo Tomo XXIV, noviembre de 2006, p. 196; IUS: 173912.

clusión de que: la fracción III del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, la cual sanciona las distancias ortodrómicas para la aplicación del cálculo de los derechos por la prestación de servicios del espacio aéreo mexicano, para las aeronaves nacionales o extranjeras, serán las que autorice la Dirección General de Aeronáutica Civil, no viola el principio de reserva de ley tributaria, puesto que:

> …la autoridad aeronáutica (Dirección General de Aeronáutica Civil de la Secretaria de Comunicaciones y Transportes), al llevar a cabo el cálculo de las distancias ortodrómicas para determinar los kilómetros volados por cada aeronave, no actúa en forma arbitraria ni caprichosa, dado que las bases para realizar dicho cálculo se encuentran señaladas en la Ley Federal de Derechos, la Ley de Aviación Civil, así como en el Convenio de Aviación Civil Internacional del que México es parte contratante.

El Tribunal en Pleno, para robustecer su criterio acudió al análisis de diversos cuerpos normativos nacionales y extranjeros, entre ellos la Ley de Aviación Civil mexicana y el Decreto Español (16) 1675/1972, de 26 de junio, por el que se aprueban las tarifas a aplicar por el uso de la Red de Ayudas a la Navegación Aérea (EUROCONTROL). Además, en los considerandos se corroboró que el término ortodrómico, aunque poco común en el lenguaje cotidiano, es muy habitual en el lenguaje técnico de la aeronáutica. Otro dato importante para esta resolución, fue destacar que el empleo de las distancias ortodrómicas para el cálculo de los tributos en navegación aérea y que éste sea realizado por autoridades administrativas, es una práctica internacional extensamente difundida y aceptada.

Sumada a esta circunstancia, el Tribunal enfatizó que no existe posibilidad de que la autoridad aeronáutica actúe arbitrariamente, debido a que a partir del plan de vuelo que cada aeronave le proporciona, determina con base en la carta de aeronavegación tanto el punto de entrada como el de salida de la región de información de vuelo.

Con el propósito de revisar la inconstitucionalidad del último párrafo de la fracción III del artículo 150-A de la Ley Federal de Derechos, vigente en 2003 y 2004, la cual facultaba a la Dirección de Aeronáutica Civil a "autorizar" a Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM) las distancias ortodrómicas y, en su caso, "revisarlas" cada año y publicarlas en el *Diario Oficial de la Federación*, el Pleno llegó a la conclusión de que no se vulnera el principio de legalidad tributaria, ya que la mencionada Dirección únicamente lleva a cabo el cálculo de las distancias ortodrómicas a partir de los elementos que ya están definidos, como son: latitud y longitud con el propósito de obtener la coordenada correspondiente, los que están determinados en las cartas de navegación aérea, como referentes normativos, elementos a los que se aplica la fórmula matemática-geométrica.

De ahí se deduce que no queda a discreción de la autoridad aeronáutica utilizar o no alguno de dichos elementos. Además, sobre la facultad de revisión también se indicó que no transgredía el derecho fundamental de reserva de ley tributaria, pues la justificación de dicha facultad radica "en que a través del tiempo se crean más aeropuertos o, en su caso, conforme al Convenio Internacional de Aviación Civil, se modifican los FIR'S" por lo que es necesario mantener actualizadas las distancias ortodrómicas.

De los argumentos esgrimidos por el Tribunal Pleno, se sostuvo como criterio prevaleciente el siguiente:

DERECHOS. LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 150-A DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN CUANTO AUTORIZA A LA DIRECCIÓN GENERAL DE AERONÁUTICA CIVIL PARA CALCULAR LAS DISTANCIAS ORTODRÓMICAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN 2003 Y 2004).

Por último, quisieramos reiterar que este criterio jurisprudencial resaltó que la legislación interna se ha ajustado a los compromisos internacionales firmados por el Estado mexicano. De tal forma, consideramos que tácitamente se están reconociendo en nuestra legislación interna los compromisos adquiridos en materia de tributación internacional. Lo importante a destacar es que siempre deberá realizarse un control de proporcionalidad cuando entren en colisión los tratados internacionales en materia tributaria y el derecho fundamental de la reserva de ley tributaria, para que en este sentido el juzgador resuelva si la medida fue idónea, necesaria y proporcional.

13. VOTO MINORITARIO

En otro orden de ideas, la cuestión resuelta por el Tribunal en Pleno no fue pacífica debido a que los Ministros José Ramón Cossío Díaz, José de Jesús Gudiño Pelayo, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza, emitieron un voto minoritario,[96] en el que se resaltó la inconstitucionalidad

[96] *Semanario..., op. cit.,* Novena Época, Pleno, Tomo XXVI, julio de 2007, p. 459; IUS: 20789.

del precepto en estudio, en virtud de que el legislador creaba una delegación de facultades a la Dirección General de Aeronáutica Civil para establecer arbitrariamente un elemento de la base imponible de la contribución en cuestión, pues en ningún momento el artículo analizado establecía el procedimiento o método que debía emplear dicha autoridad para determinar el elemento cuantitativo.

Los citados Ministros arribaron a la siguiente conclusión:

> Ante estas consideraciones, estimamos que contrario a lo que resolvió la mayoría, el hecho de que el artículo 150-A, fracción III, de la Ley Federal de Derechos, no fije los lineamientos necesarios para que la autoridad administrativa calcule y revise las distancias ortodrómicas, *el resultado es que la determinación de esa distancia como elemento necesario para obtener la base del gravamen, queda sujeto a la decisión de la autoridad que no cuenta con lineamiento ni directriz alguna, lo que a nuestro juicio se traduce en una violación a la garantía de legalidad tributaria establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Norma Fundamental*.[97]

14. BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ESPAÑA, "Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario Español", en *Revista de Derecho Financiero*, Madrid, 1966.

ALGUACIL MARÍ, María Pilar, "Doctrina del Tribunal Constitucional español sobre principios formales del ordenamiento

[97] Las cursivas son nuestras.

tributario, en "Revista Iberoamericana de Derecho Tributario", núm. 1, enero-abril de 1996.

_____: "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria", *REDF*, núm.101, ene-mar de 1999.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2000.

CARBONELL, Miguel, "Reserva de ley", en *Diccionario de Derecho Constitucional*, Miguel Carbonell (coord.), México, Porrúa/UNAM-IIJ, 2002.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Oxford University Press, 2000.

CAZORLA PRIETO, *Manual de Derecho Tributario*, Madrid, 2000.

CORTÉS CAMPOS, Josefina, COSSÍO DÍAZ, José Ramón, MEJÍA GARZA, Raúl, ROLDÁN XOPA, José: "Orden jurídico administrativo federal y mejor regulatoria", en *Este país, tendencias y opiniones*, suplemento especial del ITAM, núm. 140, noviembre, 2002.

CORTINA, Alfonso, *Curso de Política de Finanzas Públicas de México*, Porrúa, México, 1977.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Introducción al Derecho Mexicano. Derecho Fiscal,* México, IIJ/UNAM, 1981.

DE LA CUEVA, Arturo, *Justicia, Derecho y Tributación*, México, Porrúa, 1989.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1999.

DE OTTO, Ignacio, *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona, Ariel, 1998.

DUS, "Considerazioni sulla discrecionalita nell´accertamento tributario", Riv. Dir. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze,* 1960.

FALCÓN Y TELLA, "El Decreto-ley en materia tributaria", *REDC*, núm. 10, 1984.

_____, Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria, *REDF*, núm. 101, ene-mar, 1999.

FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, México, Porrúa, 2000.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1991.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Principio de legalidad, Estado, material de derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, enero-abril, 1984.

_____, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I,* 5a. ed., Madrid, Civitas, 1989.

GIANNINI M. S, "I proventi degli enti publici minori e la reserva della legge", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, marzo, 1957.

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

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, Amatucci Andrea (coord.), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1980.

GRIZIOTTI B., *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda,* Madrid, Reus, 1935.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, México, Tax editores, 2000.

JABALENA RODRÍGUEZ, Antonia, "Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en la Ley reguladora de las Haciendas Locales", en *Estudios Sobre Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna*, (coord.) Sánchez Galiana, José Antonio, Granada, Comares, 2000.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, ECAFSA, 1998.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1979.

MARTÍN QUERALT, J., "La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria", REDF, núm. 24.

MAYER, Otto, *Derecho Administrativo Alemán*, Tomo I, parte general, trad. directa del original francés "Le Droit Administratif Allemand, Paris: V. Grard et T. Briere, 1904", por Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin, Buenos Aires, Depalma, 1949.

MICHELI, Gian Antionio, *Curso de Derecho Tributario*, traducción y estudio preliminar de Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

LASARTE J., "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de la Constitución española de 1978", en *Hacienda y Constitución,* Madrid, IEF, 1979.

LOZANO SERRANO, C., *Las fuentes del Derecho en la Doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero*, RAP, 99/1982.

PÉREZ PORTILLA, Karla, *Principio de Igualdad, alcances y perspectivas*, México, UNAM/IIJ/CNPD, 2005.

PÉREZ ROYO, F., *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria*, *REDC*, núm. 13, 1985.

_____, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Madrid, Civitas, 2000.

PALAO TABOADA, C., *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria*, CT, núm. 43, 1982.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del crédito al salario,* en Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 10, México, SCJN/UNAM, 2006.

_____, *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y las reglas generales en materia tributaria*, en Documento de trabajo, número 38, México, IIJ/UNAM, 2003.

_____, *Las Relaciones entre el Ejecutivo y Legislativo desde la perspectiva del Derecho Tributario*, en "Relaciones entre Gobierno y Congreso.

_____, *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, México, UNAM, 2007.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Vol. II, Madrid, Ed. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1994.

SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9a. ed., Madrid, Univesidad Complutense, Facultad de Derecho, secc. publicaciones, Madrid, 1991.

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

SEMPÉ MINVIELLE, Carlos, Técnica Legislativa y Desregulación, 2a. ed., México, Porrúa, 1998.

TORRUCO SALCEDO, Sitlaly, "Los principios constitucionales tributarios", en *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel Miguel (coord.), México, Porrúa, 2005.

_____, *Principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano en Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado*, Ríos Granados, Gabriela, editora, en próxima publicación por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

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

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

LEYES Y REGLAMENTOS, DIFERENCIA ENTRE LOS. Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo LXXII, p. 6715.

GARANTÍAS INDIVIDUALES, LEYES REGLAMENTARIAS DE LAS. *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo XL, abril 1934, p. 3327.

REGLAMENTOS MUNICIPALES. NO PUEDEN AFECTAR DERECHOS CONSTITUCIONALES DE LOS GOBERNADOS. *Apéndice 1917-1995*, tomo III, materia administrativa, tesis de jurisprudencia número 734.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, *Semanario Judicial de la Federación,* Volumen 91-96, Primera Parte, p. 173.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY., en *Apéndice 1917-1988,* Primera Parte, Pleno, tesis 80, p. 146.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY., *Apéndice de 1995*, Séptima Época, Tesis, 162.

AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9o. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, Tomo XII, tesis 2a. LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DE. EL ARTÍCULO 6o. DEL DECRETO 308 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEÓN VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, Tomo V, tesis P./J. 20/97, marzo de 1997, p. 64.

RADICACIÓN, IMPUESTO SOBRE. EL ARTÍCULO 83 BIS-H DE LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MÉXICO, VIGENTE EN 1993, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, en *Gaceta del Sema-*

nario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo 76, tesis P./J. 8/94, abril de 1994.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.". Véase su tesis de rubro IMPUESTO PREDIAL. SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE SINALOA), en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, Tomo V, tesis P. LXXXVIII/97, mayo de 1997, p. 165.

CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTOS CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO), en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo X, tesis 2a. CXLI/99, Novena Época, diciembre de 1999, p. 404.

SEGURO SOCIAL. EL ARTÍCULO 6o. DEL REGLAMENTO PARA EL PAGO DE CUOTAS VIGENTE HASTA EL 30 DE JUNIO DE 1997, VIOLA EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, CONSTITUCIONAL, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, Tomo X, tesis 2a. CXVII/99, septiembre de 1999, p. 268.

SEGURO SOCIAL OBLIGATORIO PARA LOS TRABAJADORES DE LA CONSTRUCCIÓN POR OBRA O TIEMPO DETERMINADO, REGLAMENTO DEL. SU ARTÍCULO 18 ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XII, noviembre de 1993, p. 437.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, Tomo XII, tesis 2a./J. 111/2000, diciembre de 2000, p. 392.

AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO. LOS ARTÍCULOS 19, 47, 48 y 49 DE LA LEY DE LA COMISIÓN RESPECTIVA, DEL MUNICIPIO DE ACAPULCO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, Tomo V, tesis P. XLII/97, marzo de 1997, p. 87.

HOSPEDAJE. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE GUERRERO, AL QUE REMITE EL DIVERSO ARTÍCULO 51-D DE LA LEY DE HACIENDA DEL PROPIO ESTADO, QUE ESTABLECE LA TASA A PAGAR POR EL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, Tomo XI, tesis P./J. 47/2000, abril de 2000, p. 33.

IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS, en *Apéndice de 1995,* Tomo I, Parte SCJN, tesis 163, Séptima Época, p. 165.

EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación,* Octava Época, Tomo VII, tesis P./J. 25/91, junio de 1991, p. 54.

AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9o. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XII, tesis 2a. LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

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

DICCIONARIO

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

ÍNDICE

PRESENTACIÓN 9

INTRODUCCIÓN 11

I. LA AVIACIÓN CIVIL Y SU REGULACIÓN INTERNACIONAL 13
1. ANTECEDENTES 13
a) Convención para la Reglamentación Aérea 15
b) Asociación Internacional de Transporte Aéreo 15
c) Convenio de Aviación Civil Internacional 17

II. LA AVIACIÓN CIVIL Y SU REGULACIÓN NACIONAL 21
1. LEY SOBRE AERONÁUTICA CIVIL 21
2. LA LEY DE VÍAS GENERALES DE COMUNICACIÓN 24
3. LEY DE AVIACIÓN CIVIL 26
4. LEY FEDERAL DE DERECHOS 30

III. CONTRADICCIÓN DE TESIS 24/2006-PL 39
1. CRITERIO SOSTENIDO POR LA PRIMERA SALA AL RESOLVER EL AMPARO EN REVISIÓN 1150/2003 40

2. CRITERIO SOSTENIDO POR LA SEGUNDA SALA AL RESOLVER EL AMPARO EN REVISIÓN 450/2006 54
3. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL EN PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN 59

IV. TESIS DERIVADA DE LA CONTRADICCIÓN 69

V. VOTO DE MINORÍA 73

VI. CONCLUSIONES 77

VII. COMENTARIO DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO 81
EL DERECHO COMO CATEGORÍA TRIBUTARIA Y SU SUJECIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY
1. INTRODUCCIÓN 81
2. IDEAS PRELIMINARES 82
3. RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA: DERECHO FUNDAMENTAL 84
4. LA RESERVA DE LEY: CUESTIÓN DE CONFIANZA 88
5. ALCANCE DE LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA 92
6. RESERVA DE LO ESENCIAL 94
7. DISMINUCIÓN DE LA RESERVA DE LEY EN LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS 99
8. RESERVA DE LEY EN LAS MINORACIONES O EXENCIONES 102
9. LEGALIDAD TRIBUTARIA 103
10. ALTERACIÓN ENTRE LA LEY Y EL REGLAMENTO: REGLAS ADMINISTRATIVAS DE CARÁCTER GENERAL ... 105
a) Sede doctrinal 106
b) Fundamento legal 108
c) Naturaleza jurídica 110
11. LOS DERECHOS Y SU CATEGORÍA TRIBUTARIA ... 113
a) Los derechos como categoría tributaria: su racionalidad interna y externa 114
b) La reserva de ley en la categoría tributaria del derecho 114

12. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN DERIVADA
DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 24/2006-PL..... 115
13. VOTO MINORITARIO 128
14. BIBLIOGRAFÍA 129

Esta obra se terminó de imprimir y encuadernar en abril de 2009 en los talleres de XXXXXX XXXXXX, S.A. de C.V., calle Bélgica 1267, núm. 2, Col. Portales, Delegación Benito Juárez, C.P. 13300, México, D.F. Se utilizaron tipos Futura Lt Bt y Futura Md Bt en 7, 10, 11 y 13 puntos. La edición consta de 4,000 ejemplares impresos en papel bond de 75 grs.

La digitalización de esta obra estuvo a cargo del Centro de Documentación y Análisis, Archivos y Compilación de Leyes.