

<https://doi.org/10.23913/ricsh.v14i27.347>

Artículos científicos

Las cláusulas habilitantes bajo la óptica del principio de legalidad tributaria en México

*Enabling clauses from the perspective of the principle of tax
legality in Mexico*

*Cláusulas de habilitação sob a ótica do princípio da legalidade
tributária no México*

Adrián Salvador Rivera Lima

Universidad de Guadalajara, México

adrian.rivera@cucea.udg.mx

<https://orcid.org/0000-0002-8530-5377>

Resumen

Este artículo trata del análisis de las cláusulas habilitantes bajo la óptica constitucional del principio de legalidad y reserva de ley en México en 2023. La investigación se llevó a cabo utilizando el método de investigación exegético y el método sistemático, con base en la técnica de investigación documental. Con el objeto de plantear argumentos doctrinales, como legales para interpretar de manera apropiada las disposiciones fiscales. Como resultado del análisis, es imprescindible que las cláusulas habilitantes cuenten con el sustento jurídico y técnico actualizado y adecuado para responder con dinamismo a los retos de fiscalización del sistema fiscal mexicano; ya que, el mismo se ubica en 2023 en el noveno lugar mundial de jurisdicciones más complejas para el cumplimiento legal contable y tributario. Las cláusulas habilitantes son el medio idóneo para facilitar el cumplimiento del contribuyente.

Palabras clave: Legalidad, Fiscalidad, Sistema fiscal, cláusula habilitante, reserva de ley.



Abstract

This article deals with the analysis of the enabling clauses under the constitutional perspective of the principle of legality and reservation of law in Mexico in 2023. The research was carried out using the exegetical research method and the systematic method, based on the documentary research technique. In order to raise doctrinal arguments, as well as legal arguments to properly interpret tax provisions, as a result of the analysis, it is essential that the enabling clauses must have the updated and adequate legal and technical support to respond dynamically to the challenges of oversight of the Mexican tax system; In 2023, it ranks ninth in the world among the most complex jurisdictions for legal, accounting and tax compliance. Enabling clauses are the ideal means to facilitate taxpayer compliance.

Keywords: Legality, Taxation, Tax system, enabling clause, principle of law reservation.

Resumo

Este artigo trata da análise das cláusulas habilitadoras sob a perspectiva constitucional do princípio da legalidade e reserva de direito no México em 2023. A pesquisa foi realizada utilizando o método de pesquisa exegetica e o método sistemático, com base na técnica de pesquisa documental. Com o objetivo de levantar argumentos doutrinários e jurídicos para interpretar adequadamente as disposições tributárias. Como resultado da análise, é essencial que as cláusulas habilitadoras tenham suporte jurídico e técnico atualizado e adequado para responder dinamicamente aos desafios de supervisão do sistema tributário mexicano; Desde 2023, ocupa a nona posição no mundo entre as jurisdições mais complexas em termos de conformidade legal contábil e tributária. Cláusulas de habilitação são o meio ideal para facilitar a conformidade do contribuinte.

Palavras-chave: Legalidade, Tributação, Sistema tributário, cláusula de habilitação, reserva legal.

Fecha Recepción: Julio 2024

Fecha Aceptación: Diciembre 2024



Introducción

Hoy en día, México es la quinta jurisdicción más compleja para hacer negocios a nivel mundial (TMF Group, 2023) y es la novena economía más difícil para el cumplimiento contable y tributario (TMF Group, 2018), debido a la complejidad de la burocracia contable, la facturación y en el pago de los impuestos.

Lo anterior, causa un desajuste en las previsiones de cumplimiento de los objetivos de la Agenda 2030 de las Organización de las Naciones Unidas, en la que muchos países, incluyendo México, se comprometieron a cumplir (Moran, 2016). El objetivo 10 de dicha agenda contempla reducir la desigualdad en y entre los países, teniendo entre sus objetivos está la adopción de políticas fiscales, para lograr una mayor igualdad y mejorar la reglamentación y vigilancia de las instituciones financieras para fortalecer la aplicación de esos reglamentos (Moran, 2015).

El presente trabajo de estudio busca exponer argumentos doctrinales, así como legales que permitan a las dependencias exactoras y a los contribuyentes conocer la forma más conveniente y técnica, la base para interpretar de manera correcta las disposiciones fiscales que inciden en su esfera jurídica para un mejor cumplimiento constitucional acorde a sus deberes como mexicano.

A partir de la revisión doctrinal y legal de normas y criterios tributario, se propone seguir la directriz de cláusulas habilitantes en favor de la autoridad fiscal. Esto facilitara la expedición de normas técnicas más claras y comprensibles, beneficiando a los gobernados y cumpliendo con los objetivos recaudatorios.

La estructura de la investigación comprende en primer lugar el estudio del principio de legalidad y reserva de ley en México; posteriormente, se analiza la cláusula habilitante como medio dinámico de solución al sistema fiscal mexicano. Por último, se presentan las conclusiones, discusión y propuestas de mejora al sistema tributario.

Método

El método empleado para la presente investigación fue el método exegético para analizar la norma jurídica y focalizándose en la redacción de la misma (Cajal, 2021), es decir, interpretar y descubrir el propósito del autor de la norma (Peniche, 1996). A su vez, se utilizó el método sistemático para ordenar conocimientos y el significado de la disposición legal en relación con otras disposiciones o con el ordenamiento legal en su conjunto (Arenas, Lopez, Penagos, & Godinez, 2021).



Se debe notar que si bien la interpretación y forma de aplicación de la norma fiscal son estrictas por la interrelación que guardan los ordenamientos fiscales, se puede llevar a cabo una interpretación conjunta (Ortega, 2015). En lo referente a la técnica de investigación jurídica, se empleó la técnica documental en la revisión de textos jurídicos y criterios jurisprudenciales de tribunales de alzada.

Resultados

Principio de Legalidad

Inicialmente, en el sistema jurídico mexicano encontramos como fuentes del derecho fiscal mexicano la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), los tratados internacionales, la Ley, los reglamentos, los decretos ley, la jurisprudencia, la costumbre y la doctrina (Carrasco, 2017). En lo que respecta a la ley, tenemos en primer lugar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; leyes federales, constituciones estatales y leyes de los Estados que componen la república mexicana.

De manera muy general, el principio de legalidad se puede conceptualizar como: “Principio jurídico en virtud del cual los ciudadanos y todos los poderes públicos están sometidos a leyes y derechos”. (Real Academia Española, 2023). También se puede definir como el sometimiento de todas las autoridades a la norma legal, lo que constituye la legalidad como garantía (Burgoa, 2018).

Para complementar el principio de legalidad, Roldan (2017) comenta que es menester el apoderamiento legal previo de una autoridad para su correcta actuación; en este sentido, la autoridad fiscal sólo puede hacer lo que la ley le permite o faculta.

A esto, se agrega el comentario de Ortega (2015) sobre el principio de legalidad en el cual establece que: “...la ley y solo la ley puede regular ciertas materias que inciden en la organización colectiva” (pág. 117). En la doctrina del derecho constitucional español se considera que es un principio compuesto de tres sub-principios: La supremacía de la Ley, la reserva de Ley; y, por último, la vinculación positiva de la administración a la ley y al derecho. (Balouziyeh, 2012). También se podría decir que es el sometimiento, de los ciudadanos y los actos de las autoridades están sujetos a la ley. (Burgoa, 2018).

El principio de legalidad en materia fiscal, se encuentra contenido en el Artículo constitucional número 31 que determina las obligaciones, de quienes son mexicanos, y en específico, la fracción IV, cuyo texto se desglosa en los siguientes puntos:



1. Es una obligación que los mexicanos contribuyan para sufragar los gastos públicos, tanto de índole, municipal, federal, estatal, y de la ciudad de México
2. La contribución debe ser proporcional y equitativa.
3. La contribución debe ser en la manera que dispongan las leyes.

De la manera en que dispongan las leyes, y es de esta forma como se expresa el principio de legalidad tributaria en la CPEUM; de lo anterior, se infiere que una condicionante imperativa para el cabal cumplimiento de la obligación de contribuir para los gastos públicos, es que la manera de dicha contribución esté consignada en ley "*Nullum tributum sine lege*" (Rodríguez, 2016).

También, Chávez (2015) considera que el principio de legalidad versa sobre la imposición del deber, de tipo jurídico, de instaurar, en un acto formal, y materialmente legislativo, los elementos considerados como esenciales de una contribución, con el fin de impedir la arbitrariedad de la autoridad recaudadora en sus actuaciones.

En México, las normas que más inciden y repercuten en los contribuyentes (personas físicas y morales) en términos de obligaciones y derechos, son las leyes, reglamentos y la jurisprudencia.

En razón de jerarquía se puede señalar primeramente que las leyes fiscales son aquellas disposiciones legales que son expedidas por el Poder legislativo (Carrasco, 2017); en segundo lugar, el reglamento lo integran disposiciones legales generales y abstractas que son expedidas por el titular Poder Ejecutivo (Presidente de la República); y, en tercer lugar, la jurisprudencia que son los criterios emitidos por ministros, magistrados y jueces de órganos jurisdiccionales federales y estatales, donde se determina el contenido y alcance de la norma jurídica fiscal.

Cabe señalar que la jurisprudencia se forma por precedentes obligatorios, ya sea por reiteración o por contradicción, los tribunales colegiados de circuito establecen la jurisprudencia por reiteración, y la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la jurisprudencia por precedentes que son obligatorios, funcionando en Pleno o en Salas. (Ley de Amparo, 2021).

Precisamente, la jurisprudencia y los criterios de la misma, permite la interpretación con exactitud la norma fiscal en relación a las demás disposiciones legales, integrándose como un sistema fiscal.

Debido a lo anteriormente expuesto, para difundir los criterios de la Jurisprudencia, se presentan Tesis que contengan, de entre varios elementos, las razones

relevantes de un criterio emitido por el órgano jurisdiccional federal que sirvieron para la resolución de un problema abordado en una sentencia.

En este tenor de ideas, se comienza con la tesis de Jurisprudencia con número 232797, sobre el principio de legalidad, en relación con la materia impositiva, y que en su contenido expresa como puntos principales los siguientes:

1. Es menester que la carga impositiva de los gobernados esté asentada en una ley;
2. En la ley, deben estar consignados los caracteres esenciales de los impuestos, así como, la forma, el contenido y el alcance de la obligación de tipo tributaria;
3. Las normas tributarias, se deben aplicar a caso concreto, y de manera particular al sujeto pasivo o contribuyente, por la autoridad tributaria.

Los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley para que el gobernado (sujeto pasivo de la relación tributaria) pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado; y La autoridad debe aplicar las disposiciones acaso concreto a cada contribuyente en lo particular¹.

También hay que considerar que para que un impuesto sea válido, debe cumplir con elementos esenciales que deben estar contenidos expresamente en la ley: además de ser proporcional, equitativo, y se destine a sufragar los gastos públicos, también debe contener los elementos esenciales como lo es el sujeto, el objeto, la base, tasa y la época en que se debe pagar, todo consignado en la ley de forma expresa².

Los elementos en la norma legal fiscal sirven de base para el cálculo de la contribución por parte de una autoridad administrativa mediante procedimiento que permita cuantificar el monto, impidiendo una actuación arbitraria.³

Como se ha visto anteriormente, el principio de legalidad, en materia tributaria busca evitar la arbitrariedad de las autoridades administrativas al determinar, que las mismas deben de acatar las disposiciones normativas de carácter impositivo sin desviarse de su objetivo. Para evitar diferencias o desviaciones o errores en la interpretación y aplicación de normas impositivas por parte de la autoridad.

¹ Tesis: Jurisprudencia. Constitucional, Administrativa, Pleno, 232797, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, Pág. 173

² Tesis: Jurisprudencia. Constitucional, Administrativa, Pleno, 232796, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, Pág. 172

³ Tesis: 2a./J. 111/2000, Jurisprudencia Constitucional, Administrativa, Segunda Sala, 190643, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Diciembre de 2000, Pág. 392



Interrelacionar las normas de forma sistemática no transgrede el principio de legalidad, los principios de interpretación, ni de aplicación estricta. Lo anterior en concordancia con el artículo 31, fracción IV, constitucional.⁴

Reserva de Ley y cláusula habilitante

La reserva de ley se puede considerar como que ciertas materias jurídicas solo pueden ser reguladas por ley por mandato constitucional, descartando disposiciones legales de rango inferior (RAE, 2017). Una norma para las normas se trata de un precepto que concede facultades al poder legislativo (Calvo & Calvo, 2017).

En cuanto a la reserva de ley en el derecho constitucional mexicano Roldan (2017) agrega que "... consistiría en que la regulación de ciertas materias únicamente sería válida si es hecha por una ley expedida (en el ámbito federal o estatal, según se trate) de acuerdo con el procedimiento de iniciación y formación de leyes" (pág. 89), de esta forma se configura la obligación por parte del legislador de regular materias específicas. En materia tributaria, se puede decir que: "no hay impuesto sin representación" (Roldan, 2017, pág. 113). Además, la justificación del principio de reserva de ley, en México, se encuentra en la necesidad de salvaguardar la libertad personal y propiedad de los gobernados.⁵

La reserva de ley cuenta con dos variantes, la reserva de ley absoluta y la reserva de ley relativa. La reserva absoluta de ley aparece cuando la Constitución señala que una materia jurídica, debe ser regulada de forma exclusiva por la ley. (RAE, 2017). En este caso, la regulación, esta imposibilitada para realizarse por medio de normas secundarias, sino sólo, se puede realizar mediante las normas que tengan rango de ley.

Por el contrario, la reserva relativa faculta a la ley para regular una materia jurídica, sin excluir que la propia ley permita dictar reglamentos al poder ejecutivo. (RAE, 2017)

Por otra parte, la relativización de la reserva tiene un aspecto negativo; en este sentido, Roldan (2017) opina que "... se observa en la legislación una tendencia a remitir o bien dejar que los reglamentos decidan algunos aspectos de materia propias de la ley" (pág. 97), y esto a su vez provoca que la ley ceda ante el reglamento. En consecuencia, la jerarquía que tiene la ley sobre los reglamentos se ve disminuida.

⁴ Tesis: 3a./J. 18/91, Tercera Sala, Jurisprudencia, Administrativa, 207014, Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Abril de 1991, Pág. 24

⁵ Tesis: 1a./J. 122/2007, Jurisprudencia, Constitucional, Administrativa, Primera Sala, 171459, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, Pág. 122



En el sistema tributario mexicano, encontramos la reserva de ley en el Artículo 31, fracción IV de la CPEUM, analizado anteriormente bajo la óptica del principio de legalidad. Así como, también en el Artículo 73, fracción VII de la CPEUM que establece:

Artículo 73. El congreso tiene facultad:

[...]

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;
(Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2024)

Ambas disposiciones versan sobre contribuciones y las reservan a la ley. La doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. Dicha clasificación se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. La Tesis 197375 establece lo siguiente:

- El principio de legalidad se encuentra claramente adherido en el artículo 31 constitucional, fracción IV;
- Acudir al de la reserva de ley para precisar el alcance del principio de legalidad.
- La reserva de ley absoluta nace cuando la ordenación legal, de una determinada materia, queda limitada, a la ley formal, de manera exclusiva; en el caso mexicano, a la norma legal que es expedida por el Congreso, tanto por el federal, o por el local.
- La reserva relativa, en cambio, posibilita que otras fuentes de la ley puedan regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero bajo la condición de que la ley sea la que estipule de forma expresa los criterios que dichas fuentes deberán ajustarse.⁶

En adición a lo anterior, surge una figura jurídica que dota a funcionarios distintos al Poder Legislativo de potestades de tipo normativas para poder hacer frente a situaciones cambiantes y especializadas.

Esto ha generado que se establezcan mecanismos reguladores llamados "cláusulas habilitantes", que son actos formalmente legislativos por medio de los cuales, el legislador autoriza a un órgano del Estado, para regular una materia específica y poder precisar bases y parámetros generales y que se justifica en que el Estado no es un fenómeno dinámico.

Algo para tomar en cuenta es que la justificación legal de la cláusula habilitante no se encuentra en la CPEUM, sino, en el principio de reserva de ley que norma la materia fiscal (Sánchez, 2023). Se habilita al órgano facultado a poder expedir normas que regulen

⁶ Tesis: P. CXLVIII/97, Aislada, Administrativa, Constitucional, 197375, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, Pág. 78

un aspecto técnico específico y complejo, que por sus características requiere la previsión de soluciones dinámicas que no pueden determinarse o preverse específicamente en la ley⁷

Además, la Tesis con numero 182710 relativa a las cláusulas habilitantes tiene como puntos importantes los siguientes:

1. Las cláusulas tienen por consecuencia una ampliación de las atribuciones otorgadas a la administración y demás órganos del Estado, susceptibles de control bajo el principio de legalidad;
2. Dicha habilitación normativa debe llevarse a cabo atendiendo a un equilibrio que tome en consideración el riesgo de instituir disposiciones normativas que propicien arbitrariedad, o generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de disposiciones legales adecuadas⁸.

Lo anterior con la finalidad de responder más eficazmente a dudas e interpretación precisa de los ordenamientos fiscales, ya que, al ser México, un país entre los diez sistemas fiscales más complejas en cumplimiento contable, esto debido a su burocracia y difícil comprensión de su estructura y funcionamiento.

Un caso concreto de las cláusulas habilitantes de la Ley de Servicio de Administración Tributaria reformada en 2018 (LSAT, 2018), en la fracción III del Artículo 14, misma que establece que el Presidente del Servicio de Administración Tributaria tiene la atribución de expedir disposiciones normativas, de tipo administrativas y aduaneras, lo anterior haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno (LSAT, 2018).

La facultad que la norma le autoriza al Presidente del Servicio de Administración Tributaria (SAT) para la emisión reglas generales administrativas, relativas a la legislación fiscal y aduanera, por una Secretaría de Estado, con base en una cláusula habilitante para tal fin, no constituye una delegación de facultades, y no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica previstos en el artículo 16, párrafo primero, de la CPEUM⁹.

⁷ Tesis: I.1o.A.E.110 A (10a.), Aislada, Administrativa, Constitucional, Tribunales Colegiados de Circuito, 2010829, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 26, Enero de 2016, Tomo IV, Pág. 3167

⁸ Tesis: P. XXI/2003, Aislada, Constitucional, 182710, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Diciembre de 2003, Pág. 9

⁹ Tesis: 1a. XXIV/2012 (10a.), Aislada, Administrativa, Constitucional, Primera Sala, 2000281, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro V, febrero de 2012, Tomo 1, Pág. 665



En el caso mexicano, la Miscelánea fiscal, un ordenamiento que contiene modificaciones múltiples de las leyes fiscales (RAE, 2017), es el ejemplo de las reglas generales administrativas, expedidas por el presidente del Servicio de Administración Tributaria (SAT), sin que esto sea una violación al principio de legalidad y de seguridad jurídica. De entre las leyes más notorias que son parte de Miscelánea Fiscal, está el Código Fiscal de la Federación (CFF, 2021), Ley del Impuesto sobre la renta (LISR, 2021), Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA, 2021). En específico la Resolución Miscelánea Fiscal tiene su fundamentación en el CFF en el Artículo 33 fracción I, inciso g, que entre otras cosas contiene la publicación anual de resoluciones que fueron dictadas por autoridades, de carácter fiscal, agrupándolas para que faciliten la comprensión de los contribuyentes.

Otro caso de cláusulas habilitantes se encuentra plasmado en las fracciones III y IV, del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación de 2021, en el cual las cláusulas habilitantes contenidas no transgreden el derecho a la legalidad, pues delimitan las bases y parámetros generales de la actuación de la autoridad. Esto incluye los registros que se llevarán en medios electrónicos y la información contable, que deberá enviarse mensualmente a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Adicionalmente, dentro del contexto internacional, se tiene el caso de la Unión Europea, Navarro (2007) comenta en específico la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que contempla la inclusión de una cláusula habilitante que permite la adhesión unánime al Convenio Europeo de Derechos Humanos, teniendo como consecuencia el sometimiento de la Unión Europea al control y disposición legal, en materia de derechos humanos del Tribunal de Estrasburgo (*EUR-Lex - L33501 - EN - EUR-Lex*, n.d.),.

También, en lo relacionado a clausula habilitante, se tiene de ejemplo a España; primeramente, Fernández (2002) presenta el caso de la Constitución Española, la cual concede en su artículo 93 de la facultades al Estado para delegar competencias derivadas de la propia constitución por medio de tratados a una organización o institución internacional. En segundo lugar, Merino (2006) expone el caso de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local, en España, que en su artículo 139, actúa como clausula habilitante para que distintos tipos de sanciones, limitaciones o prohibiciones sean establecidas por entidades locales en defecto de normativa sectorial específica.



Discusión

De las conclusiones de la investigación, cabe mencionar que se identifica la base legal de la resolución de la miscelánea fiscal, la cual es un ejemplo de cláusulas habilitantes, pero esto no significa que sea lo correcto, pues las normas de carácter técnico no son leyes ni reglamentos tributarios, y por lo tanto, son un apoyo ante posibles discrepancias o falta de claridad de las leyes en situaciones concretas, pero no tienen la jerarquía normativa ni vinculante de una ley emitida por un congreso federal, y eso conlleva que sus disposiciones no tengan la suficiente fuerza vinculante de obligar al contribuyente de seguirlas cabalmente, ni ser consideradas en un procedimiento o trámite legal o judicial.

En el caso de México encontramos trabajos de investigación de la década pasada de autores como Valentín Ibarra y Ernesto (2019) en su obra “Banco de México y sus facultades respecto de las instituciones de tecnología financiera en materia de criptoactivos” donde abordan las Facultades del Banco de México para expedir disposiciones de carácter general, para el sano desarrollo del sistema financiero, y en el cual concuerda con la investigación en relación a la regulación del sistema financiero. Se concuerda también con la obra del Dr. Jesús Herrera (2015) en su capítulo de libro “Administración Pública y las cláusulas habilitantes” donde aborda la historia y la estructura de las cláusulas habilitantes, y de las facultades a ciertas autoridades ejecutivas para normar algunas áreas técnicas.

Por último, se concuerda con la Doctora Gabriela Ríos (2010) en el artículo “La reserva de ley tributaria como derecho fundamental” donde analiza la reserva de ley relativa, reserva esencial y principio de legalidad en el sistema tributario mexicano.

Conclusiones

Del análisis del desarrollo y su contenido se puede llegar a sintetizar algunos puntos focales que permiten concretizar los temas de relevancia. Primeramente, el principio de legalidad en materia tributaria comprende que los elementos esenciales de una contribución, la circunstancia del cálculo de la misma, y el actuar de una autoridad exactora en sus actuaciones, solo pueden ser regulados por la ley correspondiente, previa ejecución de un acto formal y materialmente legislativo. Esto es, la no aplicación por analogía, sino únicamente por interpretación, con base en el conjunto normativo específico y limitado exclusivamente al ámbito tributario.



En segundo lugar, la reserva de ley, como la regulación de ciertas materias, su validez depende de la realización de una ley expedida en los ámbitos Federal y Estatal. En el sistema tributario mexicano, encontramos la reserva de ley en el Artículo 31, fracción IV y en el Artículo 73, fracción VII de la CPEUM. En dicha fracción se encuentran los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad, equidad y finalidad del gasto público. Los principios en comento han sido materia de varios criterios jurisprudenciales que definen, y especifican los alcances de cada principio tributario.

En tercer lugar, la doctrina clasifica la reserva de ley en dos tipos: en absoluta y relativa; dicha clasificación se establece con base en el alcance que sobre cada materia se atribuye a cada tipo de reserva. La reserva que es absoluta aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal.

En el caso mexicano, quedando reservada a las normas específicamente tributarias, excluyendo la regulación por otras fuentes, sin que puedan actuar normas secundarias. La reserva relativa es la que habilita que otras fuentes de la ley puedan regular parte de determinada materia, pero con la condicionante de que la ley sea la que disponga de manera expresa y limitativamente las reglas a las que dichas fuentes deberán ajustarse. Pudiendo ser ley que habilita reglamentos o miscelánea fiscal con directrices de carácter técnicas.

Para finalizar, el aspecto negativo de la reserva de ley relativa es que cuestiones legales de consideración, en el sistema jurídico mexicano, y en específico el derecho administrativo, sean estipulados en reglamentos u otras fuentes del derecho distintas a la propia ley. En este tenor de ideas surgen las "cláusulas habilitantes". El legislador facultó a un órgano del Estado, (administración pública) para normar una materia en concreto y específica, permitiéndole al mismo, expedir normas reguladoras de un aspecto técnico específico previstas con absoluta precisión en la ley. Un ejemplo es la Resolución Miscelánea Fiscal, que se fundamenta en el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación. Estas cláusulas sirven de apoyo a las instituciones fiscales y contribuyentes, pero por las evaluaciones al sistema fiscal realizadas por entes internacionales, no ha sido suficiente para cumplir con el objetivo 8 de la Agenda 2030. Este objetivo contempla mejoras en las instituciones y regulaciones fiscales y financieras. Al facilitar el entendimiento de las disposiciones tributarias, se promueve un cumplimiento cabal de las obligaciones fiscales.

Propuesta

Después de la revisión del principio de legalidad y cláusulas habilitantes, es menester que las autoridades fiscales emitan la normativa técnica más comprensible para los contribuyentes e inversionistas que requieren hacer planeaciones financieras tomando en cuenta el aspecto fiscal, lo anterior para reducir la brecha entre obligación y cumplimiento fiscal, y evitar que México sea considerado una de las jurisdicciones más complicadas para realizar negocios a nivel nacional e internacional.

Pese a que las cláusulas habilitantes son una forma de asistencia en la interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, el gobierno mexicano, tiene que realizar un mayor esfuerzo para clarificar y eficientar el cumplimiento fiscal y para favorecer la inversión extranjera y nacional al ser claras las reglas de operación impositiva en México. Por lo cual, sería conveniente que las leyes y reglamentos tributarios federales no dependieran en demasía de las cláusulas habilitantes en su forma de resolución en la miscelánea fiscal como guía técnica de cálculos, interpretaciones y tramites; sino que, los aspectos técnicos cuya interpretación sea más crítica, en lo que respecta a impuestos, cálculo y trámites, se incorpore a las leyes y reglamentos fiscales existentes en un capítulo específico o incluso, expedir leyes federales con disposiciones normativas de carácter técnico para que su valor vinculante, trámites y procesos judiciales no esté en duda, y que las disposiciones de la miscelánea se limiten a un apoyo interpretativo secundario y no tengan la misma relevancia que las leyes.

En lo relacionado a futuras líneas de investigación que partan de la miscelánea como cláusulas habilitantes, serían las siguientes:

- Análisis de la efectividad de la miscelánea fiscal, como herramienta de apoyo al contribuyente;
- La contrariedad de las disposiciones de reglamentos fiscales frente a las disposiciones fiscales;
- Análisis del potencial vinculante de las cláusulas habilitantes de la resolución de la miscelánea fiscal ante los derechos del contribuyente.

Referencias

- Arenas, P., Lopez, E., Penagos, C., & Godínez, W. (2021). *Técnicas de investigación Jurídica*. (W. Godínez, Ed.). Tirant le Blanch.
- Arilla Baz, F. (2012). *Metodología de la Investigación Jurídica*. Porrúa.
- Balouziyeh, J. (21 de Octubre de 2012). *Diccionario de Términos Jurídicos* (Fundamentos de Derecho español nº 3). Corporative Law Series.
- Burgoa, C. A. (2018). *Principios Tributarios y Económicos de las Contribuciones*. Thomson Reuters.
- Cajal, A. (2021, January 6). *Método exegetico: origen, importancia, tipos y ejemplos*. Lifeder. <https://www.lifeder.com/metodo-exegetico/>
- Calvo, R., & Calvo, J. (2017). *Curso de Derecho Financiero*. Thomson Reuters.
- Carrasco Iriarte, H. (2017). *Derecho Fiscal I*. Iure Editores.
- Cláusulas habilitantes. Constituyen actos formalmente legislativos, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, Diciembre de 2003, Tesis: P. XXI/2003, página 9, (México).
- Cláusulas habilitantes. Su naturaleza y finalidad, Tribunales Colegiados de Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 26, Enero de 2016, Tomo IV, Tesis: I.1o.A.E.110 A (10a.), página 3167 (México).
- Código Fiscal de la Federación, [CFF], Reformado, Diario Oficial de la Federación [D.O.F.], 11 de Noviembre de 2021, (México).
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [CPEUM], Reformada, Diario Oficial de la Federación [D.O.F.], 3 de Marzo de 2024, (México).
- Contabilidad electrónica. Las cláusulas habilitantes contenidas en el artículo 28, fracciones iii y iv, del código fiscal de la federación, no vulneran el derecho a la legalidad (decreto de reformas publicado en el diario oficial de la federación el 9 de diciembre de 2013), Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 33, Agosto de 2016, Tomo II, Tesis: 2a. LXIII/2016 (10a.), página 1297, (México).
- Chávez, R. (2015). *Diccionario Practico de Derecho*. Porrúa.
- EUR-Lex - 133501 - EN - EUR-Lex. (n.d.). Eur-Lex.europa.eu. <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/charter-of-fundamental-rights-of-the-european-union.html>



- Facultad reglamentaria del presidente de la república. Principios que la rigen, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, Tesis: 1a./J. 122/2007, página 122, (México)
- Fernández, M. (2002). Límites Constitucionales de la aplicación del derecho comunitario en el sistema de integración europeo, algunas referencias a la Constitución Chilena de 1980. *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, 435-449.
- García, J., & Girón, E. (9 de Febrero de 2012). *La Reserva de Ley*. Obtenido de Derecho Constitucional: <http://www.derechoconstitucional.es/2012/02/la-reserva-de-ley.html>
- Herrera, J. (2015). *Administración Pública y las cláusulas habilitantes*. En C. Gómez, De la administración pública tradicional a la nueva gestión pública (págs. 155-176). McGrawHill.
- Ibarra, V., & Silva, E. (2019). Banco de México y sus facultades respecto de las instituciones de tecnología financiera en materia de criptoactivos. *Jurídica Ibero*, 43-70.
- Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley., Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Volumen 91-96, Primera Parte, Séptima Época, Tipo: Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación, página 172, (México)
- Impuestos, principio de legalidad que en materia de, consagra la constitucion federal, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Volumen 91-96, Primera Parte, Séptima Época, Tipo: Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación, página 173, (México).
- Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Noviembre de 1997, Tesis: P. CXLVIII/97, página 78, (México).
- 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, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Diciembre de 2000, Tesis: 2a./J. 111/2000, página 392, (México).



Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos, [L.A.], Reformada, Diario Oficial de la Federación [D.O.F.], 7 Junio de 2021 (México).

Ley del Impuesto al Valor Agregado, [LIVA], Reformada, Diario Oficial de la Federación [D.O.F.] 12 de Noviembre de 2021, (México).

Ley del Impuesto sobre la Renta, [LISR], Reformada, Diario Oficial de la Federación [DOF], 12 de Noviembre de 2021, (México).

Ley del Servicio de Administración Tributaria., [LSAT], Reformada, Diario Oficial de la Federación [DOF], DOF 4 de Diciembre de 2018, (México).

Leyes fiscales. La interpretación sistemática de sus normas no contraviene los principios de interpretación y aplicación estricta y de legalidad que rigen en dicha materia, Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, Abril de 1991, Tesis: 3a./J. 18/91, página 24, (México).

Merino, V. (2006). Las nuevas Ordenanzas municipales reguladoras de la convivencia ciudadana. *Revista de Estudios de la Administración*, 485-510.

México, en el top ten de países más complejos para pagar impuestos – Pacto Global México. (2018). Pactoglobal.org.mx. <https://pactoglobal.org.mx/mexico-en-el-top-ten-de-paises-mas-complejos-para-pagar-impuestos/>

Morán, M. (2015). *Paz y justicia - Desarrollo Sostenible*. Desarrollo Sostenible. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/peace-justice/>

Morán, M. (2016). *La Agenda para el Desarrollo Sostenible - Desarrollo Sostenible*. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/development-agenda/>

Municipal, I. N. para el F. y el D. (n.d.). *¿Qué es la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible?* Gob.mx. <https://www.gob.mx/inafed/articulos/que-es-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible>

Navarro, A. (2007). El Tratado para la Reforma de la Unión Europea. *Revista Española de Derecho Europeo*, 329-335.

Organización de las Naciones Unidas. (25 de Septiembre de 2015). *Objetivos de Desarrollo Sostenible*. Obtenido de Resolución aprobada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/development-agenda/>

Ortega, J. M. (2015). *Lecciones de Derecho Fiscal*. Porrúa.

Palomar, J. (2003). *Diccionario para juristas*. Porrúa.

Peniche, F. (1996). *Introducción al Estudio del Derecho*. Porrúa.



- Ponce, L. (2020). *Metodología del Derecho*. Porrúa.
- RAE. (2017). *Definición de ley miscelánea fiscal - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE*. Diccionario Panhispánico Del Español Jurídico - Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/ley-miscel%C3%A1nea-fiscal>
- RAE. (2017). *Definición de reserva absoluta de ley - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE*. Diccionario Panhispánico Del Español Jurídico - Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/reserva-absoluta-de-ley>
- RAE. (2017). *Definición de reserva de ley - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE*. Diccionario Panhispánico Del Español Jurídico - Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/reserva-de-ley>
- RAE. (2017). *Definición de reserva relativa de ley - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE*. Diccionario Panhispánico Del Español Jurídico - Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/reserva-relativa-de-ley>
- RAE. (n.d.). *Definición de principio de legalidad - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE*. Diccionario Panhispánico Del Español Jurídico - Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/principio-de-legalidad>
- Revista fiscal gva. (MARZO de 2008). *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. Recuperado el 2 de Marzo de 2024, de revista fiscal gva: www.revistafiscal.gvamundial.com.mx/html/data/2008/Marzo/11/.../reserva_ley_1.do...
- Ríos, G. (2010). *La reserva de ley tributaria como derecho fundamental*. Contabilidad y tributación, 1-27.
- Rodríguez, H. (2016). *Instituciones de Derecho Fiscal*. Porrúa.
- Roldan, J. (2017). *Derecho Administrativo*. Oxford.
- Sánchez, G. (2023). *Inconstitucionalidad de las Cláusulas Habilitantes*. Revista Defensa Fiscal, 26-33.
- Servicio de administración tributaria. El artículo 14, fracción III, de la ley relativa (publicada en el diario oficial de la federación el 15 de diciembre de 1995), que autoriza al presidente de dicho órgano desconcentrado para emitir reglas generales administrativas, no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [S.C.J.N], Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro V, Febrero de 2012, Tomo 1, Tesis: 1a. XXIV/2012 (10a.), página 665, (México).

The Financial Complexity Index 2018. (n.d.). Obtenido de <http://docencia.uaeh.edu.mx/estudios-pertinencia/docs/agenda-index-global/Gobal-index-of-36.pdf>

TMF Group. (8 de Junio de 2023). *Ten most complex jurisdictions*. Obtenido de [tmf-group.com/](https://www.tmf-group.com/en/news-insights/articles/global-business-complexity/gbci2023-10-most-complex-jurisdictions/): <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/articles/global-business-complexity/gbci2023-10-most-complex-jurisdictions/>

TMF Group. (n.d. de Abril de 2018). *The Financial Complexity Index 2018*. Recuperado el 5 de Marzo de 2024, de [tmf-group.com](https://www.tmf-group.com/globalassets/pdfs/gbci/tmf-group-infographic-10-year-anniversary-por-1.pdf): <https://www.tmf-group.com/globalassets/pdfs/gbci/tmf-group-infographic-10-year-anniversary-por-1.pdf>

Torruco, S. (n.d.). *Principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano*. Recuperado el 10 de Marzo de 2024, de Biblioteca Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/4.pdf>

Tribunal Europeo de Derechos Humanos. (1 de Agosto de 2021). Convenio Europeo de Derechos Humanos. Obtenido de www.echr.coe.int: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_spa

Tributaria, S. de A. (n.d.). *El SAT informa los resultados de los estudios de evasión fiscal realizados en 2022*. Gob.mx. <https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-informa-los-resultados-de-los-estudios-de-evasion-fiscal-realizados-en-2022-009-2023>

UNAM. (S.D.). *Los principios Tributarios Constitucionales*. Recuperado el 3 de Marzo de 2024, de Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>