

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO, EN EL AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1661/2006, RESUELTO POR EL TRIBUNAL PLENO EN SESIÓN DE TREINTA DE JUNIO DE DOS MIL NUEVE.

No comparto la resolución plenaria porque, en mi opinión, el artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año dos mil, sí es violatorio de la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La garantía de legalidad tributaria exige que toda contribución sea creada por el Poder legislativo y que todos sus elementos esenciales, como son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, se consignen en ley, tal como se señala en la siguiente jurisprudencia:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos

preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso

concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. (Semana Judicial de la Federación. Séptima Época. Volumen 91-96, Primera Parte, página 173.)

Los artículos 1 y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil, establecían:

“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.”

“Artículo 74.- Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas. También están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente o base fija, por los ingresos atribuibles a éstos.

No se consideran ingresos obtenidos por los contribuyentes, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, en tanto dichos rendimientos únicamente se destinen a fines científicos, políticos o religiosos o a los establecimientos de enseñanza y a las instituciones de asistencia o de beneficencia, señalados en la fracción IV del artículo 140 de esta Ley.

Cuando las personas tengan deudas o créditos en

moneda extranjera y obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda, considerarán como ingreso la ganancia determinada conforme a lo previsto en el artículo 134 de esta Ley.

Se consideran ingresos obtenidos por las personas físicas, los que les correspondan conforme al Título III de esta Ley, así como las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto.

Tratándose de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, los contribuyentes no los considerarán para los efectos de pagos provisionales de este impuesto, salvo lo previsto en el artículo 80 de esta Ley.

Cuando los ingresos a que se refiere el Capítulo IX de este Título los reciban los contribuyentes señalados en el Título II, las sociedades de inversión de renta fija integradas exclusivamente por contribuyentes del Título II o las personas morales a que se refiere el artículo 73 de esta Ley, no se efectuará la retención del impuesto señalado en el Capítulo de referencia.

Las personas físicas residentes en el país que cambien su residencia durante un año de calendario a otro país, considerarán los pagos provisionales efectuados como pago definitivo del impuesto y no podrán presentar declaración anual.

Las personas físicas que sean socios o asociados de

personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras o miembros de sociedades cooperativas de producción, deberán comunicar por escrito a dichas personas, en cada ejercicio, en cuál de ellas deberá ser considerada para efectos de lo dispuesto por los artículos 10-B y 67-B de esta Ley. En caso de que la comunicación a que se refiere este párrafo no se efectúe en los primeros tres meses del ejercicio, se considerará que dicha persona física está siendo considerada por otra persona moral para los efectos mencionados.

Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el

artículo 65 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto de acuerdo a las Secciones II y III del Capítulo VI de este Título. Se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.”

De las normas transcritas deriva que el objeto del impuesto sobre la renta, tratándose de las personas físicas, lo constituyen los ingresos percibidos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale la ley, o de cualquier otro tipo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en el Título Cuarto “De las Personas Físicas”, en sus diversos capítulos refiere los ingresos de esas personas objeto del gravamen, en los siguientes términos:

- Capítulo I “De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.”

- Capítulo II “De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.”
- Capítulo III “De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.”
- Capítulo IV “De los Ingresos por Enajenación de Bienes.”
- Capítulo V “De los Ingresos por Adquisición de Bienes.”
- Capítulo VI “De los Ingresos por Actividades Empresariales.”
- Capítulo VII “De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales.”
- Capítulo VIII “De los Ingresos por Intereses.”
- Capítulo IX “De los Ingresos por Obtención de Premios.”
- Capítulo X “De los Demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas.”

El artículo 132, comprendido en el último capítulo referido, consigna:

“Artículo 132.- Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio, salvo en el caso de los ingresos a que se refiere el artículo 74-A de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o

cualquier otra figura jurídica, ubicados en una jurisdicción de baja imposición fiscal, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.”

Como se advierte, el artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ubicado dentro del Capítulo X, titulado “De los Demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas”, establece que las personas físicas que obtengan ingresos distintos a los señalados en los capítulos anteriores, deben considerarlos percibidos en el monto que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.

Esta disposición viola la garantía de legalidad tributaria ya que no precisa cuáles son los ingresos distintos de los comprendidos en los Capítulos I a IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que son objeto de este gravamen, con lo cual queda al arbitrio de la autoridad calificar, por equivalencia o asimilación, como ingreso distinto objeto del impuesto, cualquier hecho o situación que estime como un ingreso diferente a los señalados en los referidos capítulos.

No es óbice a lo anterior que en los artículos 133 a 135 del Capítulo X se haga alusión a variados ingresos que se comprenden dentro del numeral 132 que se examina, tales como:

- I. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
- II. La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de préstamos, en los siguientes casos: a) los distintos a

los señalados en el Capítulo VIII de la ley; b) los que provengan de los títulos a que se refiere la fracción XXI del artículo 77 de la ley, por los que no se esté exceptuado del pago del impuesto; y c) los provenientes de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 125 de la ley, cuya adquisición o enajenación se efectúe con personas distintas a instituciones de crédito o casas de bolsa.

- III. Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas.
- IV. Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando no se trate de los dividendos o utilidades a que se refiere la fracción V de este artículo.
- V. Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero.
- VI. Los derivados de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las entidades federativas y los municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.
- VII. Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.
- VIII. Los provenientes de la participación en los productos

obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.

- IX. Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.
- X. La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el Título III de la ley, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 70.
- XI. Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.
- XII. Las cantidades acumulables en los términos de la fracción II del artículo 165 de la ley.
- XIII. Las cantidades que correspondan al contribuyente en su carácter de condómino o fideicomisario de un inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.
- XIV. Los provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras a que se refieren los artículos 7o.-D y 18-B de la ley.
- XV. Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 75 de la ley.

El artículo 132 que se examina no remite expresamente a los demás artículos que conforman el Capítulo X del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta para conocer los ingresos gravados,

esto es, los ingresos distintos a los señalados en los Capítulos I a IX de ese título, sino que alude a diferentes ingresos que se consideran comprendidos en el Capítulo X, sin que ello implique que únicamente están gravados los así referidos, sino que la autoridad queda en libertad de considerar ingresos distintos a los referidos en los artículos 133 a 135 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como gravados de acuerdo con el artículo 132 de la misma ley, lo que provoca incertidumbre y deja en manos de la autoridad un elemento esencial de la contribución al poder considerar otras operaciones de las que deriven ingresos que estime constituyen objeto del gravamen.

Así, es inconstitucional el artículo 132 que se analiza porque un elemento esencial del impuesto no está expresamente establecido, ya que al aludir a los ingresos distintos a los comprendidos en los capítulos anteriores, deja a las autoridades fiscales el arbitrio de establecer en qué casos el contribuyente ha obtenido ingresos y en qué casos no, entregándose la determinación de la causación del tributo a la autoridad fiscal, la que podrá armar el hecho imponible (obtención de ingresos) y, por tanto, fijar la base del impuesto y el gravamen a pagar, en clara contravención al principio de legalidad en materia tributaria.

MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO