

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

**PRINCIPIO DE
LEGALIDAD TRIBUTARIA
RELATIVO AL ARTÍCULO
78-A DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA
RENTA**

**SERIE DEBATES
PLENO**

MÉXICO 2000



Primera Edición 2000.

ISBN-970-712-033-9

Impreso en México.

Printed in Mexico.

D.R. © Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**PRINCIPIO DE LEGALIDAD
TRIBUTARIA RELATIVO AL
ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

No. 27, Año 2000

LA EDICIÓN DE ESTA OBRA ESTUVO AL CUIDADO
DE LA COORDINACIÓN GENERAL DE COMPILACIÓN Y
SISTEMATIZACIÓN DE TESIS DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

**PRINCIPIO DE
LEGALIDAD TRIBUTARIA
RELATIVO AL ARTÍCULO
78-A DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA
RENTA**

**SERIE DEBATES
PLENO**

MÉXICO, 2000



DIRECTORIO

Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis:

Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (Coordinador)

Diana Castañeda Ponce (Directora General del

Semanario Judicial de la Federación)

Responsables de la obra: José de la Luz López Pescador y

Rosa Cristina Padrón González

Copyright

Derechos reservados

Registrado como artículo de 2a. clase en la Administración Local de
Correos de México, D.F., el 21 de septiembre de 1921

Informes

Pino Suárez No. 2, puerta 2026 BIS, Col. Centro, C.P. 06065, México D.F.

Tels. 01 (5) 1 30 11 71, 01 (5) 5 22 15 00, Exts. 2280, 1171, 2031 y 2038

01 (5) 1 30 11 27 Fax

01 (5) 5 22 50 97 Librería

01 800 201 75 98 Ventas

Unidad de Consulta del Semanario Judicial de la Federación

Eduardo Molina No. 2, Esq. Sidar y Rovirosa, Col. El Parque,

accesos 3 y 5, planta baja, México D.F.

Tel. 01 (5) 1 33 86 93

01 (5) 1 33 86 94

Lada sin costo 01 800 201 75 97

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Presidente: Ministro Genaro David Góngora Pimentel

PRIMERA SALA

Presidente: Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo

Ministros Juventino V. Castro y Castro
Humberto Román Palacios
Olga María Sánchez Cordero de García Villegas
Juan N. Silva Meza

SEGUNDA SALA

Presidente: Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Ministros José Vicente Aguinaco Alemán
Sergio Salvador Aguirre Anguiano
Mariano Azuela Güitrón
Juan Díaz Romero

Índice

PRESENTACIÓN	Página XIII
SÍNTESIS	XV
DEBATE REALIZADO EN SESIÓN PÚBLICA DEL TRECE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NO- VENTA Y SIETE	1
<i>Presidente José Vicente Aguinaco Alemán</i>	1 y 24
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	2 y 20
<i>Ministro Genaro David Góngora Pimentel</i>	2
<i>Ministro Mariano Azuela Güitrón</i>	13
DEBATE REALIZADO EN SESIÓN PÚBLICA DEL DIECISEIS DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE	25
<i>Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro</i>	25 y 26
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	26
DEBATE REALIZADO EN SESIÓN PÚBLICA DEL VEINTISIETE DE FEBRERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE	27
<i>Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro</i>	27, 28 y 29
<i>Ministro Genaro David Góngora Pimentel</i>	28
<i>Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia</i>	29

**DEBATE REALIZADO EN SESIÓN PRIVADA DEL
DOCE DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS NO-
VENTAY NUEVE****Página**

31

<i>Presidente Genaro David Góngora Pimentel</i>	31, 35, 36, 41, 44, 45, 58, 64, 65 y 68
<i>Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano</i>	33, 44, 52, 64 y 65
<i>Ministro Juan N. Silva Meza</i>	34, 60 y 65
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	35, 36, 44, 47 y 61
<i>Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia</i>	37, 44, 55 y 67
<i>Ministro Mariano Azuela Güitrón</i>	42, 49, 53, 64 y 65
<i>Ministro José Vicente Aguinaco Alemán</i>	51, 57 y 67
<i>Ministro Juventino V. Castro y Castro</i>	54
<i>Ministra Olga María del C. Sánchez Cordero</i>	68

**DEBATE REALIZADO EN SESIÓN PRIVADA DEL
TRECE DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS NO-
VENTAY NUEVE**

69

<i>Presidente Genaro David Góngora Pimentel</i>	69, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 88, 90 y 93
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	70, 81, 84, 86, 88, 89 y 93
<i>Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano</i>	74, 79 y 81
<i>Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia</i>	75, 81, 83, 85, 86, 87 y 92
<i>Ministro Mariano Azuela Güitrón</i>	77, 81, 82, 86, 87, 88, 89 y 92
<i>Ministro Juventino V. Castro y Castro</i>	81 y 87
<i>Ministro José Vicente Aguinaco Alemán</i>	81
<i>Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo</i>	81 y 91
<i>Ministro Humberto Román Palacios</i>	81
<i>Ministra Olga María del C. Sánchez Cordero</i>	81
<i>Ministro Juan N. Silva Meza</i>	81

**DEBATE REALIZADO EN SESIÓN PÚBLICA DEL
TRECE DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS NO-
VENTA Y NUEVE****Página**

95

Presidente Genaro David Góngora Pimentel

96

VOTACIÓN96, 99, 100, 101, 102, 103
104, 105, 106 y 107**DECLARATORIA**97, 100, 101, 102, 103,
104, 105, 106 y 107**SENTENCIA. AMPARO EN REVISIÓN 1897/95**

109

VOTO MINORITARIO

165

TESIS

173

P

resentación

Por acuerdo de los señores Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se determinó hacer del conocimiento público los debates de los proyectos que exigieron en su momento un tratamiento singular por su relevancia jurídica, social, económica o política y, así, proporcionar al lector los razonamientos lógicos vertidos en discusión grupal sobre asuntos de gran trascendencia, que le permitan comprender con mayor amplitud los motivos individuales que determinaron el sentido de una resolución.

Esta edición está integrada con las opiniones vertidas en sesión por los Ministros, la votación del asunto, la declaratoria, la sentencia, los votos particulares o minoritarios que en su caso se formularon, y las tesis que se generaron. Lo novedoso de esta publicación es que contiene los elementos necesarios para realizar un estudio totalizador de un tema importante.

Se publican estas discusiones, pero no en su literalidad, sino en transcripción revisada, porque la expresión oral improvisada tiene la desventaja de apoyarse en giros irregulares y en otras formas de expresión que, al reproducirse por escrito, pueden resultar confusas, carentes de sintaxis, redundantes o afectadas de alguna otra manera. La revisión se realizó con un estricto apego a las siguientes reglas: 1a. Se corrigió la sintaxis solamente en aquello que resultaba indispensable, de tal manera que el documento refleja la natural forma de expresión de los Ministros que participaron en la discusión y, 2a. Se suprimieron de los discursos aquellas partes reiterativas o desarticuladas que interrumpían la continuidad de las ideas y de los conceptos expuestos. El resultado es un documento que refleja fielmente lo acontecido en sesión.

Por todo ello, bien puedo asegurar que el lector tiene en sus manos una obra interesante, completa y, por tanto, meritoria de difundirse.

Finalmente, cabe hacer la aclaración que el Ministro José Vicente Aguinaco Alemán, al momento de celebrarse algunas de las sesiones en las que se discutió el asunto objeto de esta obra, todavía era presidente de la Suprema Corte, por lo que para no alterar el carácter de los Ministros de ese entonces, se mantiene la integración de esa fecha.

Ministro Genaro David Góngora Pimentel
Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Síntesis

El 20 de diciembre de 1991, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, el cual dio origen a la reforma del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El contenido de la reforma al artículo 78-A citado, dispuso que se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos, una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando ésta última sea mayor.

Al estimar que el impuesto que establece el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta se aparta de los principios de proporcionalidad, legalidad y equidad, el quejoso promovió demanda de garantías en la que expresó conceptos de violación en contra del contenido del precepto en cuestión, en cuanto que considera como ingresos por servicios las cantidades resultantes de aplicar al importe de los préstamos obtenidos de su patrón, una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a 90 días, correspondientes al mes inmediato anterior.

El Juez de Distrito que conoció del asunto, sobreseyó la demanda de amparo por considerar que todavía no nació el derecho del quejoso para promover el juicio de garantías, toda vez que no se presentaba la afectación directa

de sus intereses jurídicos, y que los documentos de prueba presentados más que acreditar irrogarle un perjuicio personal y directo, le determinaban una opción que lo beneficiaba.

Adicionalmente, el Juez de Distrito sostuvo que el quejoso no planteó conceptos de violación propios para combatir la aprobación, expedición y refrendo del Decreto de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, el cual reformó al precepto impugnado.

Inconforme con la resolución dictada por el Juez de Distrito, el quejoso promovió recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual fue admitido por el Tribunal Pleno por considerar satisfecho el requisito previsto en el artículo 116, fracción IV, de la Ley de Amparo, toda vez que el recurrente sí había expresado conceptos de violación dirigidos a cuestionar la constitucionalidad del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, alegando al efecto la contravención de los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias.

Asimismo, este Alto Tribunal determinó que el recurrente al haber impugnado el contenido de la norma, a la vez cuestionaba el decreto de reforma, así como todos los actos concernientes al procedimiento legislativo que le dio vigencia a dicho decreto, y que si bien la emisión del oficio 325-067-95 de la Administración General Jurídica de Ingresos, del 10 de febrero de 1995, no le irrogaba perjuicio, también lo es que tal perjuicio lo sufría con motivo de su manifestación de voluntad de acogerse a las modalidades previstas en dichos oficios, para evitar la aplicación inmediata y total del impuesto cuestionado, manifestación que entrañaba el primer acto de aplicación de la ley reclamada.

En la materia de fondo, los señores Ministros estimaron que el rendimiento de la tasa de los Certificados de la Tesorería de la Federación, al ser un parámetro establecido por la ley para determinar el monto de los ingresos en servicio percibidos por el trabajador, esto es, al constituir un elemento relevante que incide de manera directa en el cálculo del monto que ha de acumularse para determinar el impuesto, conducía a la necesidad de observar por analogía el criterio emitido anteriormente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo a la inconstitucionalidad del Índice Nacional de Precios al Consumidor contenido en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto estuvo vigente en 1987.

Frente a las semejanzas resultantes con el criterio aplicable al Índice Nacional de Precios al Consumidor, en términos del artículo 20 del código

citado, señores Ministros integrantes del Tribunal Pleno determinaron por mayoría que la consecuencia debía ser la misma, por lo que se resolvió que el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al permitir que un órgano administrativo distinto al legislador, es decir, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo previamente la opinión del Banco de México, fuera quien determinara la tasa de los Certificados de la Tesorería de la Federación aplicable para la conformación de la base del impuesto, quebrantaba el principio de legalidad y, por tanto, declaró inconstitucional el artículo impugnado.

La resolución anterior generó el voto particular de una minoría de los señores Ministros del Pleno, quienes sostuvieron que el artículo 78-A no viola el principio de legalidad tributaria, en razón de que la tasa de rendimiento de los Certificados de la Tesorería de la Federación no aporta o determina uno de los elementos esenciales de la contribución, sino que constituye un indicador que sólo auxilia en el cálculo del impuesto, es decir, ayuda a conocer con certidumbre el ingreso que la ley considera objeto del impuesto, y que exigir que el legislador sea quien determine el monto y rendimiento de dichos certificados, representa entrar en terrenos que ya no corresponden al principio de legalidad.

Los señores Ministros disidentes, además, argumentaron el hecho de que si el legislador determinó como elemento de cálculo del impuesto a los Certificados de la Tesorería de la Federación, en lugar del Índice Nacional de Precios al Consumidor, precisamente fue por la idoneidad funcional que los primeros le representan al ingreso a calcular y el cual se considera como un ingreso por financiamiento en crédito, y que la determinación de la tasa de los certificados no queda a la voluntad libre o caprichosa de un órgano administrativo, sino que se trata de una variable económica fijada por las fuerzas del mercado.

Asimismo, el voto minoritario destacó la importancia de no soslayar la razón y justificación del impuesto que aparece enunciada en la exposición de motivos que dio origen al artículo 78-A, consistente en gravar un ingreso oculto en el otorgamiento de los créditos patronales, ingreso que solo es posible calcular mediante una referencia exacta con las variables económicas del mercado representadas por los Certificados de la Tesorería de la Federación.

Finalmente, los señores Ministros de la minoría precisaron que los Certificados de la Tesorería de la Federación no son normas, reglas o resoluciones, sino datos económicos compilados por el Banco de México, registrados en un documento oficial y cuya expedición se encuentra prevista en un decreto expedido por el Congreso de la Unión.

Debate Realizado en Sesión Pública

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

SESIÓN PÚBLICA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL LUNES TRECE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE.

Presidente: Señor Ministro José Vicente Aguinaco Alemán

Asistencia: Señores Ministros:

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juventino V. Castro y Castro

Juan Díaz Romero

Genaro David Góngora Pimentel

José de Jesús Gudiño Pelayo

José Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Juan N. Silva Meza

Se inició la sesión a las doce horas con cincuenta minutos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMÁN: Se abre la sesión pública. Señor secretario general de acuerdos, sírvase usted iniciar con la lectura del primer asunto del día.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1897/95, PROMOVIDO POR CALIXTO VILLAMAR JIMÉNEZ, EN CONTRA DE ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADA MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL VEINTE DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO.

La ponencia es del señor Ministro Díaz Romero, y en ella se propone: Modificar la sentencia recurrida, sobreseer en el juicio en la razón de los actos precisados en el considerando tercero, y negar el amparo al quejoso.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMÁN: El proyecto se somete a la consideración de los señores Ministros. Sí, señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias, señor Ministro presidente Aguinaco Alemán.

Quiero manifestar a ustedes que en el proyecto existen algunos errores mecanográficos que corregiré en el supuesto de que sea aprobado por sus señorías.

Entre las principales correcciones, se encuentra la ubicada a fojas 47, segundo renglón, en donde se dice: "... el día 10 de abril de 1994 ...", y debe decir: "... el día 10 de abril de 1995 ...".

En la hoja 25 del proyecto aparentemente se da la caducidad de la instancia pero no es así. En su caso, se incorporará la información de que el asunto fue listado el 4 de octubre de 1996 y que, además, se presentó una promoción recibida el 16 de octubre del mismo año.

Con las citadas correcciones someto a la consideración de sus señorías este proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMÁN: Señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Se presentan en esta sesión tres asuntos en donde se reclaman la expedición y aplicación del

artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que considera como ingresos gravables de las personas físicas asalariadas, las cantidades que resulten de aplicar al importe de los préstamos obtenidos de sus patrones, una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada en dicho préstamo y la tasa de los Cetes colocados a 90 días.

Los proyectos de los señores Ministros Díaz Romero y Román Palacios proponen negar el amparo solicitado, en cambio, el proyecto del señor Ministro Ortiz Mayagoitia propone conceder el amparo, toda vez que el precepto, en opinión del señor Ministro Ortiz Mayagoitia, y el cual yo comparto, viola los principios de proporcionalidad y legalidad tributarias.

A continuación examinaré las consideraciones que, en mi opinión, son fundamentales en el proyecto.

En el primer proyecto sometido a discusión, a fojas 66, penúltimo párrafo, se dice:

"Desde este ángulo, no se advierte que la ley reclamada infrinja el principio de proporcionalidad tributaria, pues está describiendo como supuesto generador del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento que, al ser traducido en dinero, representa un ingreso que modifica su patrimonio, susceptible de ser gravado bajo el concepto amplio de renta, servicio que le presta su empleador cuando le concede un préstamo con un costo (determinado por la tasa de intereses) inferior a su costo real de mercado."

Por su parte, en la página 70, último párrafo, se dice:

"Tampoco se está frente a una ficción legal, mediante la cual el autor de la norma contraría voluntariamente la realidad natural de un hecho para asignarle cierta calidad jurídica extraña a aquella, o tenga por existente para ciertos efectos un hecho inexistente en la realidad prejurídica, toda vez que en la especie se trata únicamente de regular un fenómeno económico que tiene existencia real y objetiva al margen de su regulación por la norma, como es la percepción de un servicio de naturaleza financiera. No se está pues creando una realidad jurídica que pueda estimarse falsa, frente a la realidad 'natural', sino se reconoce un fenómeno económico que existe y puede medirse aun al margen de su regulación legal."

Asimismo, en la página 71, se dice:

"Por las razones precedentes han de desestimarse los argumentos sintetizados al inicio de este considerando, pues no es exacto que se grave el ingreso de un préstamo al patrimonio de un trabajador o la deuda que éste adquiere frente a su patrón; ni el rendimiento que las cantidades recibidas en préstamo producirían al ser colocadas en inversiones productivas, ni tampoco un ingreso presunto o ficto, en tanto ya ha quedado claramente expuesto que el hecho imponible radica en la percepción de un servicio financiero, valorable en dinero, y revelador, en su conexión con los demás ingresos que derivan de la relación personal subordinada, de cierta capacidad contributiva del obligado, lo cual conduce a estimar satisfecho el principio de proporcionalidad del artículo 31, fracción IV, constitucional."

Estas primeras consideraciones, en mi opinión, resultan inexactas porque supuestamente el hecho generador es un servicio financiero que modifica el patrimonio susceptible de ser gravado bajo el amplio concepto de renta; sin embargo, dicho hecho generador es solo una imputación de la ley impositiva que por sí sola no permite observar una capacidad económica real del sujeto. El hecho generador debe ser un hecho jurídico, no cualquier hecho económico, sino un hecho jurídico que sea revelador de una auténtica capacidad económica, entendida como capacidad de pago.

En el caso en examen no existe realmente una renta, es decir, un rendimiento del que pueda disponer el trabajador y que modifique positivamente el patrimonio del sujeto, de ahí que sea solo un ingreso imputado, pero no un ingreso contributivo.

En otras palabras, el artículo 78-A reclamado, provoca una evidente incorrección en el trato fiscal hacia el contribuyente, toda vez que solo permite obtener un fruto ficticio que no supone un aumento real de su capacidad gravable y, en consecuencia, que no debiera ser sometido a gravamen.

Imaginemos un caso similar al siguiente en donde la ley tributaria imputa como ingresos en servicios la diferencia entre los precios de mercado que publique la Procuraduría Federal del Consumidor y los de las promociones u ofertas que ofrezcan los comerciantes.

Por ejemplo, una estufa que en "Sears" cuesta cinco mil pesos, en "Liverpool" tiene un valor de tres mil pesos. La ley podría decir que la

diferencia entre el precio del mercado publicado y el precio de oferta del comerciante será, para el comprador, un ingreso en servicio. En el caso que se sigue, la diferencia sería de dos mil pesos, por lo que, ¿tendría que acumular el sujeto a sus demás ingresos esos dos mil pesos? Eso no parece lógico, eso es una presunción en razón de que en este caso no existe capacidad contributiva, y todo ello se origina porque la ley así lo dice, así como en el proyecto a fojas 76, lo señala: "... representa un ingreso que modifica su patrimonio, susceptible de ser gravado bajo el concepto amplio de renta, ...".

Por otra parte, señalar como lo hace el proyecto que se trata únicamente de regular un fenómeno económico, al margen de su regulación legal, en mi opinión esto es tanto como sacrificar el principio de legalidad tributaria, es decir, como si a la ley no se le prestara atención y que la obligación fiscal de cada uno de los gobernados se rige según el fenómeno económico que esté de por medio, contra el que por cierto, según tengo conocimiento, no procede ningún medio de defensa.

Por otro lado, para la interpretación constitucional del principio de proporcionalidad tributaria, considero que sería útil, cuando menos, limitar los fenómenos económicos que no pueden ser objeto de regulación legal, pues éstos son innumerables, como la oferta, la demanda, la inflación, el alza de intereses, etcétera, pero si llegamos a este extremo, el principio de proporcionalidad posiblemente quedaría desdibujado definitivamente. Asimismo, referirse como lo hace el proyecto, a "cierta capacidad contributiva del obligado" y no a capacidad económica real, es referirse a algo abstracto e indeterminado.

En efecto, quizá nadie sabe cuál será el porcentaje de los Cetes en marzo próximo. En julio de 1995, los Cetes estaban en 38.59, en diciembre de ese mismo año se ubicaron en 46.81; sin embargo, la capacidad económica del trabajador, es decir, su sueldo, fue el mismo en dicho periodo, lo que lleva a que en cualquier momento, cuando el fenómeno económico lo requiera, el impuesto puede absorber incluso el mínimo vital, es decir, el salario mínimo.

El salario mínimo, habrá que recordarlo, no puede ser objeto de embargo, compensación o descuento, según lo dispone la fracción VIII, del artículo 123 constitucional. Este último precepto se encuentra por encima del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, no obstante ello, esta norma ordinaria puede llegar a desaparecer —como lo acreditó el quejoso con sus recibos de nómina— totalmente al salario del trabajador, generándose una evidente confiscatoriedad con el impuesto.

El artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la última parte del primer párrafo, dice: "... . No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.". Esto significa que el salario mínimo está exento; sin embargo, la aplicación del artículo 78-A del mismo ordenamiento, con una tasa de Cetes alta y un crédito elevado, por ejemplo un crédito hipotecario de doscientos mil pesos, desaparece al salario mínimo. Además, ¿quién garantiza una tasa de Cetes baja?

Este fenómeno se debe a que en un periodo inflacionista como el que hemos vivido en los últimos años, los precios e intereses tienden a crecer no solo para cubrir los incrementos de costos o para salvar su valor real, sino para prevenir subidas posteriores y para generar mayores beneficios, pero ¿qué ocurre con los sueldos que se ven afectados por los intereses de los capitales prestados? Lo que ocurre es que no siguen el mismo ritmo inflacionista y, por tanto, no pueden hacer crecer su valor nominal en la misma proporción que crece el índice de precios o la tasa de interés. Los trabajadores son, sin duda, víctimas de estos fenómenos económicos que los conduce a ver reducida una parte importante no solo de sus rentas, sino de su mismo patrimonio.

Al respecto, todos podemos recordar lo que Keynes llamaba la "eutanasia del rentista". La inflación, al mermar las rentas, plantea serios problemas de ordenación y de convivencia social, así como serios problemas políticos, pero esos problemas son, ante todo, de justicia en sus términos más amplios, es decir, de justicia concebida como uno de los valores supremos de la vida que nos obliga a ordenar el disfrute de los bienes en forma tal de que cada uno perciba lo que le corresponde, así como también lo necesario para el desarrollo y la promoción de su vida personal y familiar. De justicia, en términos más concretos y precisos, que nos obliga a establecer las normas de derecho positivo que impidan el enriquecimiento injusto de unos a costa del empobrecimiento de otros.

Lo anterior encierra, aparte de un problema importante de justicia, un problema político no menos importante. El problema de justicia estriba en que cuando un hombre elige una profesión y un puesto de trabajo, contempla una situación determinada y realiza su esfuerzo para obtener una prestación laboral y una posición social de la que luego no es justo privarle por no pagarle realmente la retribución en función de la cual él enfoca su actividad y su vida, sino un sueldo nominal de valor real muy inferior; es decir, si se actualizan los intereses en función de la

inflación sería tanto como aceptar una progresiva desvalorización del trabajo, cuando lo que requiere nuestra sociedad y nuestra economía es que el trabajo sea revalorizado.

Precisamente, para conseguir una progresiva participación de las rentas de trabajo en la renta nacional, es necesario que los salarios no solo crezcan tanto como el índice de inflación o la tasa de interés que les afecta, sino tanto como éstas o, incluso, un poco más.

Siempre atrás de una renta erosionada existe una persona y casi siempre una familia. Cuando tratamos técnicamente estos temas, sea en sus aspectos jurídicos o económicos, podemos introducir toda la frialdad que queramos y a veces podemos llegar a tener la sensación de que operamos solo con cifras o números, pero en realidad operamos con personas, con la vida, con las posibilidades de desarrollo y con la promoción personal de muchos individuos; por ello insisto que el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sí viola el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que no grava una auténtica capacidad económica real, sino solo imputada por la ley, indeterminada e incierta, dadas las eventualidades que presente el fenómeno económico que se pretenda considerar como determinante del impuesto.

Pero continuemos con el examen del proyecto. En la página 74, primer párrafo, observamos lo siguiente:

"Respecto del objeto del tributo, basta considerar que, como ha quedado precisado, la ley formal establece que éste consiste en la recepción de un servicio de orden financiero con valor económico, derivado de que el trabajador obtenga de su patrón un préstamo con una tasa de interés inferior a la del mercado de valores, para concluir que el principio de legalidad se halla plenamente satisfecho tanto desde el punto de vista formal como material, porque la descripción de la norma reclamada no da lugar a que la autoridad administrativa o un sujeto diverso del propio legislador determine el hecho imponible, ni tampoco deja al arbitrio de la recaudadora, la configuración de los elementos del hecho generador en cada caso concreto."

Y en el último párrafo de la misma página 74, dice el proyecto:

"Ciertamente es que la ley no identifica numéricamente las tasas a que se ha hecho referencia, pero ello no implica un quebranto al principio de legalidad tributaria, pues tratándose de la tasa pactada para el presta-

mo, su determinación atañe al campo de la aplicación de la ley tributaria en cada caso concreto, y tratándose de la tasa de los Certificados de la Tesorería de la Federación, su determinación resulta fundamentalmente del libre juego de las fuerzas del mercado económico."

Por su parte, en la página 76, último párrafo, se dice:

"Si la tasa de estos certificados resulta esencialmente de la actuación de las fuerzas del mercado, la oferta y la demanda y los rendimientos de otros instrumentos de inversión, forzoso es concluir que no se está ante una infracción formal al principio de legalidad tributaria, en la medida en que la determinación de este dato no queda a la voluntad, es decir, a la decisión de un órgano administrativo ni de otro sujeto o ente distinto del propio legislador."

En el primer párrafo de la página 77, dice el proyecto:

"Conviene destacar que la operancia del principio de legalidad, en su interpretación actual, no prohíbe al legislador el empleo de mecanismos, especialmente financieros, para imprimir cierto grado de flexibilidad a la organización del sistema tributario, cuando ello sea necesario para ajustar la imposición a las variaciones de la actividad económica general (como ocurre con la inflación y las variaciones monetarias) y evitar la reforma frecuente de los textos legales, siempre que al hacer uso de estos instrumentos de adaptación consagre en el propio texto legal los límites de la obligación tributaria, sin dar lugar a que sea una autoridad administrativa o la propia recaudadora la que determine la situación de los contribuyentes."

El proyecto menciona los dos criterios de la Suprema Corte respecto al Índice Nacional de Precios al Consumidor. El primer criterio, recordarán ustedes, integró jurisprudencia en donde se dijo que el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional por violar la garantía de legalidad tributaria, y el segundo criterio cambió el anterior para decir que el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, que se refiere Índice Nacional de Precios al Consumidor, pero vigente a partir del 1o. de enero de 1989, no viola el principio de legalidad tributaria al disponer que deberán cotizarse precios de productos, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, lo cual se debió a que ya se encontraban en la ley los elementos de la base del impuesto.

Para concretar esto, en la página 79 del proyecto, último párrafo, se refiere a lo siguiente:

"De lo expuesto hasta aquí puede concluirse que el uso de instrumentos de medición económica (índices, variables, tasas monetarias o de mercado) para la determinación de la base de un gravamen no constituye, por sí, una infracción al principio de legalidad tributaria, ...".

Lo anterior es por que el segundo criterio interrumpió la jurisprudencia que consideraba como inconstitucional al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación. A su vez, este segundo criterio integró jurisprudencia y dice con toda claridad que en el artículo 20 Bis se encuentran los elementos del tributo y eso fue lo que hizo que ya no fuera inconstitucional el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

El primer precedente que cambió el criterio anterior, dice: "De la anterior transcripción se advierte que la ley da las reglas que deben observarse para elaborar dicho índice.". Aquí se acaba la incertidumbre respecto del monto de la base del impuesto al activo de las empresas. El proyecto menciona claramente —y esto lo hace en varias hojas— que ahora esto se encuentra en la ley.

Por ello considero que no debe concluirse, como lo señalan las páginas 79 y 80 del proyecto:

"De lo expuesto hasta aquí puede concluirse que el uso de instrumentos de medición económica (índices, variables, tasas monetarias o de mercado) para la determinación de la base de un gravamen no constituye, por sí, una infracción al principio de legalidad tributaria, sino que la regularidad constitucional de tal técnica depende de que la elaboración de dichos instrumentos no quede a la voluntad libre o caprichosa de un órgano administrativo o de un sujeto o ente diverso del autor de la ley formal, bien porque el propio legislador establezca con claridad las bases de regulación de aquellos instrumentos (como acontece con el Índice Nacional de Precios en términos del artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación) o porque en la integración de dichos medidores económicos no intervenga de manera determinante aquella voluntad, como sucede en el caso que se examina, en que se trata de una variable económica fijada por las fuerzas del mercado de valores.".

Sin embargo, lo anterior no se mencionó en el segundo criterio que interrumpió la jurisprudencia que consideró como constitucional al

artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, al contrario, en estos criterios lo que se dice es que ya es constitucional porque se hace una remisión a la ley, pero no a una variable económica fijada por las fuerzas del mercado de valores.

En razón de lo anterior, localicé uno de los precedentes de la jurisprudencia que interrumpió a la anterior. El asunto es el que aprobamos por unanimidad de votos, relativo al amparo en revisión 3754/89, promovido por Compañía Inmobiliaria y de Inversiones Universidad, S.A. de C.V., e hice una comparación entre lo que menciona el proyecto y lo que menciona este precedente aplicado y aprobado por unanimidad de votos.

Se dice en la página 23 del asunto aprobado por unanimidad de votos que suspendió la jurisprudencia anterior:

"Conforme a la tesis jurisprudencial transcrita, el principio en examen—esto es, con relación al Índice Nacional de Precios al Consumidor—exige que todos y cada uno de los elementos de los tributos se consignen en una ley expedida por el Congreso de la Unión, de manera que su determinación no quede en manos de las autoridades administrativas.

"Este principio se infringe por la norma reclamada, toda vez que en la misma el legislador se limita a establecer que para la determinación de las contribuciones, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, deberá de observarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor que elabore el Banco de México, el cual deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación, sin que el propio legislador determine los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para la formulación de dicho índice.

"En estas condiciones, la ausencia en la ley reclamada de tales componentes, bases, criterios o reglas, es suficiente para considerar que, el legislador deja en manos del Banco de México la elaboración del Índice Nacional de Precios al Consumidor, no obstante que el mismo constituye para el contribuyente, en los casos en que así lo determinen las leyes fiscales específicas, un elemento que necesariamente debe considerar para determinar el monto de la base gravable y, por consiguiente, del tributo a su cargo.

"La circunstancia de que la observancia de este índice conduzca a modificar la base gravable, pone de manifiesto que el mismo constituye

un elemento de la contribución aunque su función pueda limitarse a actualizar ciertos valores nominales, pues precisamente el objeto perseguido con tal actualización es modificar el importe de la base gravable y, por tanto, el de incidir de manera determinante en la carga fiscal que el contribuyente debe soportar.

"En ese sentido, no es el caso de considerar que el índice sea ajeno a los elementos del impuesto de que se trate, en la medida que su aplicación produce para el sujeto obligado una variación fundamental del gravamen a su cargo y ello basta para considerar que su determinación no puede quedar al arbitrio de un órgano distinto del legislador, pues con ello se quebranta el principio de legalidad tributaria ...".

Esto es, en el asunto se trata propiamente de analizar la norma reclamada frente al mandato constitucional que prohíbe al legislador delegar o transmitir, a favor de algún órgano o ente administrativo, la determinación de uno de los elementos de los impuestos, sin embargo, lo cierto es que el mismo, en cuanto es incorporado a la norma reclamada como elemento de la base del gravamen, deja de ser un dato meramente económico ajeno al derecho y se convierte en un objeto de regulación jurídica, sujeto al principio de legalidad tributaria, pues basta que no estén previstos en una ley formal los elementos y procedimientos de formulación del índice, para estimar violado el principio constitucional de que se trata.

Estas consideraciones dieron lugar a las dos tesis que son de su conocimiento y que se encuentran transcritas en el proyecto, así como la tesis que se cita respecto del principio de legalidad de los impuestos con relación a que los caracteres esenciales del impuesto, forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, deben estar consignados expresamente en la ley.

La confrontación del proyecto que examinamos en este momento, con las consideraciones y tesis transcritas relacionadas con el Índice Nacional de Precios al Consumidor, pone en evidencia que unas y otras se contraponen abiertamente, aun cuando los motivos de estas últimas también se encuentran en las primeras, debiendo aplicarse entonces aquello que dice: "Donde existe la misma razón, debe aplicarse la misma disposición".

En efecto, en el asunto del Índice Nacional de Precios al Consumidor, se concedió el amparo básicamente por estas razones:

Primero, porque el legislador no determinó los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para la formulación de dicho índice.

Segundo, porque el índice constituye para el contribuyente un elemento que necesariamente debe considerar para determinar el monto de la base gravable y, por consiguiente, el tributo a pagar.

Tercero, porque la circunstancia de que la observancia de este índice, conduzca a modificar la base gravable, pone de manifiesto que el mismo constituye un elemento de la contribución.

Cuarto, porque el objeto del índice es modificar el importe de la base gravable y, por tanto, el de incidir de manera determinante en la carga fiscal que el contribuyente debe soportar; y,

Quinto, porque ello basta para considerar que su determinación no puede quedar al arbitrio de un órgano distinto del legislador, pues con ello se quebranta el principio de legalidad tributaria.

Al trasladar los anteriores presupuestos a los casos en examen, encontramos —según mi opinión— que éstos encuadran de manera sorprendente en aquéllos, toda vez que los Cetes también constituyen un factor a los que el legislador no determinó sus componentes, bases, criterios o reglas a las que deberá sujetarse para su formulación, en razón de que —como lo dice el proyecto contrario a mi opinión— su determinación resulta del libre juego de las fuerzas del mercado de valores, es decir, por la oferta y la demanda de otros instrumentos de inversión.

En realidad, éste último tampoco es completamente exacto pues ¿cómo se acreditan las reglas para la colocación de valores gubernamentales del Banco de México? Los Cetes son colocados por el Banco de México con base en lo que los postores fijan como monto y tasa de descuento para adquirir esos títulos de crédito, lo cual en consecuencia significa que los Cetes no están en la ley, así como ni su procedimiento de cálculo, ni sus elementos configuradores, sino que son determinados por la incontrolable especulación mercantil, pero el problema se presenta cuando nos percatamos que los Cetes son un elemento que necesariamente el contribuyente debe considerar para determinar el monto de la base gravable y, por consiguiente, del tributo a su cargo.

Para aceptar lo anterior, solo basta leer el precepto en cuestión pues sin la aplicación de los Cetes sería prácticamente imposible calcular el impuesto sobre la renta reclamado.

Los Cetes también modifican la base gravable, toda vez que el objeto perseguido en su aplicación es determinarla y, por tanto, incidir de manera determinante en la carga fiscal que el contribuyente debe soportar, lo cual resulta lógico y comprensible para cualquiera, en razón de que no es lo mismo multiplicar cien pesos por una tasa Cetes de 38.59, que multiplicar los mismos cien pesos por una tasa Cetes de 46.81.

Frente a estas semejanzas evidentes respecto del Índice Nacional del Precios al Consumidor, considero que la consecuencia debe ser la de no estimar que con relación al artículo 78-A reclamado, se permita que un órgano distinto al legislador sea quien determine un elemento esencial del impuesto, es decir, los Cetes, y con ello se quebrante el principio de legalidad tributaria, a menos que queramos abandonar este principio tal y como lo hemos establecido en la jurisprudencia actualmente en vigor. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMÁN: Señor Ministro Azuela Güitrón.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: No cabe duda que los problemas de inconstitucionalidad de leyes tributarias son muy complejos y pueden conducir claramente a posiciones diversas.

Los proyectos de los señores Ministros Díaz Romero y Román Palacios se pronuncian en un sentido, mientras que el proyecto del señor Ministro Ortiz Mayagoitia, aun cuando sorprendentemente suple la deficiencia de la queja porque existe violación manifiesta de la ley, se pronuncia en otro sentido, lo cual de antemano me sorprende porque me resulta difícil aceptar que exista violación manifiesta de la ley cuando en la propia sesión se presentaron proyectos contradictorios, situación que para mí precisamente somete a duda respecto de cuál es la interpretación idónea, pero no somete a duda de que se trata de una violación manifiesta de la ley, sin embargo, ya llegaremos a ese proyecto.

En estos temas siempre está latente el problema de la "justicia tributaria", la cual como toda relación que tiende a ser regulada por este valor, comprende a dos partes: Por un lado al Estado y, por el otro, al contribuyente.

Si la ley —recordemos que estamos en el análisis de un problema de inconstitucionalidad de ley— tiende a propiciar el abuso de una parte contra la otra, la "justicia tributaria" se ve alterada. Si en un momento

dado la ley, por ejemplo, propicia que no se enteren los tributos, se alteraría la "justicia tributaria" en detrimento del Estado, lo que en el fondo es en detrimento de la comunidad. Si por el contrario, se propicia que los contribuyentes paguen lo que no les corresponde o paguen una proporción mayor a la que les corresponde, se afectaría a la "justicia tributaria" y, por ello, siempre que se discuten estos elementos, señalo este margen, sin embargo, debo manifestar que con relación al presente asunto que discutimos comparto en esencia el proyecto, y no obstante que se reiteró mucho de que en este asunto existían situaciones evidentes que todos entendíamos, no comparto lo expuesto por el señor Ministro Góngora Pimentel.

Me parece que, en primer lugar, no se debe perder de vista que el artículo 78-A que se cuestiona, se encuentra comprendido dentro del artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como dentro del capítulo I, título IV, denominado "De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado", de manera tal que tenemos que analizar el sistema integralmente. ¿Por qué? Pues, porque este artículo no se determina aisladamente, esto es, no se aplica aisladamente el artículo 78-A, sino que éste se encuentra dentro de un sistema dentro del cual el artículo 78-A constituye un pequeño aspecto en dicho sistema, por tanto, lo que se debe analizar es el sistema del impuesto que se causa por ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado.

Se ha mencionado al salario mínimo como ejemplo, pero éste se relaciona con la integridad en la determinación del pago de este tributo, no con relación al artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que el artículo 78-A proporciona un elemento que va a servir para la determinación final del ingreso gravable.

¿Qué es lo que para mí está en el fondo de este problema? En el fondo de este problema está que el ingreso gravable tiene diferentes orígenes y algunos fácilmente determinados.

Si percibo un salario "equis", el problema radica en que para efectos del tributo éste se va a considerar dentro del ingreso gravable. ¿Por qué? Porque existen situaciones como la que dispone el artículo 78-A de la ley reclamada que, querámoslo o no como lo dice el proyecto, se encuentran sujetas a las condiciones del mercado.

¿Qué es lo que dispone el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta?

El artículo 78 del citado ordenamiento, señala:

"Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes: ..."

Y con relación a este punto, bien sabemos que normalmente ello es materia de lo que popularmente se conoce como "Misceláneas Fiscales Anuales".

Luego, el artículo 78-A de la ley, dice:

"Para los efectos de este capítulo se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor."

¿Qué es lo que se trata de establecer? En realidad, esto ofrece un problema tradicional, tratándose del impuesto sobre la renta para las personas físicas, en donde yo trabajador busco obtener mejores ingresos. Si los ingresos se señalan en mi sueldo, esto es claramente determinable y van a sufrir la aplicación del impuesto sobre la renta, pero si yo en lugar de conseguir que los ingresos los añadan a mi sueldo consigo que me los otorguen de otra forma, puede ser que yo no quede sujeto al impuesto sobre la renta, y este sería un caso similar al tema de previsión social que por mucho tiempo se discutió y en donde vía previsión social se excluía el pago de múltiples prestaciones gravados por el impuesto sobre la renta.

Para mí, en el fondo acontece lo que ejemplificativamente narro respecto de la previsión social en donde un trabajador —porque debemos recordar que estamos en el capítulo "De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado" y no en cualquier otro tipo de ingresos— logra obtener una de las prestaciones de la

empresa, esto es, los préstamos cómodos y en lugar de que le aumenten su remuneración, consigue que le otorguen el préstamo a tasas muy reducidas o intereses muy bajos, y en esta parte es en donde el legislador estima que en lugar de aumentar la remuneración se debe aumentar la contraprestación del servicio personal subordinado, en consecuencia, tal situación es la que debe gravarse y el problema es determinar el ingreso cuantitativamente a efecto de gravarlo.

Con este ejemplo, solo he mencionado una pequeña parte del problema, porque si leemos el artículo 80 del citado ordenamiento, se dice:

"Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

"La retención se calculará deduciendo de la totalidad de ingresos obtenidos en un mes de calendario, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente multiplicado por el número de días a que corresponda el pago y aplicándole al resultado la siguiente: Tarifa."

¿Qué significa lo anterior? En esta parte ya no se presenta el problema y se olvida que el salario mínimo no está gravado. ¿Por qué? Porque se tienen que acumular a todos los ingresos los diferentes conceptos que señala el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es, se va a deducir el salario mínimo general a la totalidad de los ingresos. Si al restar el salario mínimo general resulta cero ingresos, se le aplica la tasa y nuevamente se tendrá como resultado cero, por lo que no se puede enterar pago provisional alguno.

Si entre esa totalidad de ingresos se encuentran los relativos al artículo 78-A, pues en este caso la regla no varía y se aplicará exactamente la misma operación anterior y el resultado será respetar la "justicia tributaria".

Ahora bien, si esto se observa para la determinación de la declaración anual, entonces hasta ese momento se realizarán los ajustes correspondientes.

El impuesto anual, contenido en el artículo 81 de la ley reclamada, dice:

"El impuesto anual se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se

refiere este capítulo, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, y aplicándole al resultado la tarifa del artículo 141. Al impuesto se le restará el importe de los pagos provisionales efectuados y la diferencia que resulte a cargo del contribuyente se enterará a más tardar en el mes de marzo siguiente al año de calendario de que se trate, ante las oficinas autorizadas. Las diferencias que resulten a favor de cada contribuyente deberán ser compensadas en la retención del mes de diciembre y en las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente también podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas."

De modo tal que, de acuerdo con este sistema, si en los pagos provisionales se presenta alguna situación desventajosa, ésta se va a equilibrar con motivo de la declaración anual, en donde se realizarán todos los ajustes y todos los equilibrios necesarios.

Desde luego que para mí el problema del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, varía significativamente porque el problema radica no en la determinación del impuesto sobre la renta que tiene que pagar una persona, sino simplemente en uno de los aspectos que van a afectar a la totalidad de los ingresos para establecer la base del ingreso gravable y en este punto es en donde se tiene que concentrar la atención. Esto es, en la parte del precepto que se refiere a quienes obtienen los préstamos: ¿Se respeta el principio de legalidad?, ¿se respeta el principio de proporcionalidad o no se respeta el principio de proporcionalidad?

Considero que la postura que se sustenta en contra del proyecto conduce a la imposibilidad de determinar el pago del impuesto sobre la renta en relación con las ventajas que obtiene un trabajador al recibir un préstamo con un interés que resulta extraordinariamente más benéfico que lo que normalmente se estima.

Este interés puede ser el promedio existente porque, ¿de qué otra manera se determinaría?, ¿cómo se podría determinar el monto equivalente de este beneficio que obtiene el trabajador mensualmente si no se recurre al fenómeno financiero que se produce mensualmente?, ¿cómo se podría respetar el principio de legalidad en este tipo de ingresos?, ¿sería en los términos en que lo suscribe el señor Ministro Góngora Pimentel?

Si yo pretendo obtener un préstamo de la banca comercial, ésta me lo ofrece con el treinta por ciento de interés, pero si mi patrón me va a proporcionar el mismo préstamo con el cinco por ciento de interés, ¿tal situación no representa para mí un ingreso del veinticinco por ciento?

No obstante lo anterior, el problema es: ¿Cómo determino mensualmente el interés? La ley elige un sistema y señala los parámetros adecuados del sistema que consisten en recurrir a lo que normalmente se permite apreciar mensualmente, es decir, conocer cuál fue la situación en cuanto a los intereses que se estuvieron pagando en México durante ese mes, y recurre a un elemento conservador como son los Cetes a 90 días.

Se dice que no existen Cetes a 90 días, pero en el supuesto de que así sucediera esto traería un problema en la determinación de un aspecto de la base gravable, y a lo mejor si el legislador señala un parámetro imposible de determinar esto conduzca a que en ese renglón no se pueda determinar absolutamente ninguna cantidad porque el legislador estableció parámetros absurdos, sin embargo, no puede decirse que existe violación de la propia ley porque, ¿cuál es la violación de la propia ley?

Yo, contador de la empresa, tengo que determinar mensual y anualmente las cantidades que se deben añadir a los trabajadores a quienes se les han concedido este tipo de préstamos. Si me encuentro ante la imposibilidad de determinar dichas cantidades, pues no las determino y no añado nada, y cuando la autoridad me las determine hasta entonces el trabajador las impugnará y dirá: "Me estás determinando algo que la ley no te autoriza", lo cual es una violación por concepto de legalidad no por inconstitucionalidad de la ley.

Bajo el supuesto de que fuera así, no debemos olvidar que el precepto establece una alternativa. El precepto no termina con la expresión "deben aplicarse los Cetes colocados al plazo de 90 días", sino que menciona la expresión "o en su defecto" con lo que establece otra posibilidad, esto es, el valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, equiparables a los certificados mencionados. No se trata de una equiparación matemática, porque de otra manera no se establecería la opción.

Precisamente, el legislador preve y dice: "Estamos ante una situación difícil de determinar qué es lo que mensualmente significa para el trabajador —permítanme mencionarlo así— 'una especie de complemento a su sueldo' por la remuneración de un servicio personal subordinado".

Si solicito un préstamo en las tiendas departamentales del "Puerto de Liverpool" o de "Sears", estoy seguro que no me van otorgar el préstamo y me dirán: "Fíjese que no. Usted no trabaja con nosotros y esto es un préstamo que otorgamos a los que nos prestan un servicio personal subordinado, de manera tal que no puedo ofrecérselo", a lo que puedo responder: "Oiga, pero sé que usted otorga los préstamos con intereses muy atractivos", y me responderán: "Efectivamente, pero precisamente es una prestación para mis trabajadores a quienes les brindo este beneficio" y, en este punto, es en donde el Fisco establece: "Esta situación la tengo que determinar de alguna manera".

De acuerdo con lo anterior, ¿quiénes piensan que se viola el principio de legalidad?, ¿cómo se podría respetar el principio de legalidad ante estas situaciones de ingresos periódicos sujetos a un juego de tipo financiero en que en un mes se dan ciertos intereses, en otro mes se dan otros intereses y en un mes diferente se dan distintos intereses?, ¿cómo determinarlo suponiendo que respecto de un pago provisional pudiera darse una situación en que anualmente resultara desproporcionada?

La ley establece el mecanismo y puede ser que con éste resulte un beneficio a mi favor respecto del cual solicite la devolución o la compensación en el mes siguiente, pero en este caso no observo en dónde puede afectarse la capacidad contributiva con un vicio de desproporcionalidad. ¿Por qué? Porque el principio de proporcionalidad es un pequeño aspecto a diferencia de la ley en cuanto a la determinación integral del impuesto sobre la renta que tiene que pagarse provisional y anualmente. Ahí es en donde se debe considerar a la capacidad contributiva, y dicha capacidad estará perfectamente determinada en razón de que todos los ingresos que me han gravado conforme el artículo 78 —porque son contraprestaciones al servicio personal subordinado— se les va a aplicar una tarifa en donde se presentan diferentes renglones que consideran el mayor o menor ingreso que se tiene.

Lo anterior no veo porqué viola al principio de proporcionalidad porque en relación con un pequeño aspecto que se va a considerar dentro de una totalidad, se establece un mecanismo para determinar, en forma de algún modo aproximado, el equivalente mensual del beneficio complementario a mi salario que me grava la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo que se refiere al principio de legalidad, tampoco observo que éste se vulnere, toda vez que en este renglón se señalan parámetros

lógicos que se establecen de acuerdo con la ley. Estos parámetros no están abiertos, no se dice: "..., de acuerdo con lo que la autoridad determine mensualmente", sino que a la autoridad se le señala: "Tú tienes que someterte a un indicador que está reconocido dentro de la práctica financiera y que permite comparar lo que se establece como interés normal en el mercado", y al trabajador se le dice: "Lo que te determinaron permite ver la diferencia que representa el beneficio de lo que tu patrón te otorga al ser su trabajador, con motivo del servicio que le proporciona".

Es por lo anterior que, para mí, con relación a este problema central, resultan muy convincentes las razones que contienen los proyectos de los señores Ministros Díaz Romero y Román Palacios y, por ello, en principio, votaré a favor de los mismos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMÁN: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias, señor Ministro presidente Aguinaco Alemán.

Las observaciones del señor Ministro Góngora Pimentel abarcan un amplio espectro que implican, no solamente observaciones a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria, sino también a cuestiones que se relacionan con la política financiera e impositiva y con aspectos de legalidad referidos a la aplicación del impuesto.

Estas dos últimas cuestiones considero que debemos hacerlas a un lado porque no nos corresponde determinarlas cuando menos, en principio, lo relativo a la política financiera y tributaria.

En cuanto a la aplicación del artículo impugnado debemos tomar en consideración que, muchas veces, los aspectos que nos señalan no se encuentran apegados a la realidad de la litis que se analiza.

Recuerdo que en la Segunda Sala examinamos un asunto muy interesante y muy parecido a éste, en el que se alegaba una situación que verdaderamente impactaba y que consistía en que el salario mensual del trabajador, con todos los descuentos que le hacía el banco, resultaba en una cantidad ínfima y, en algún caso, hasta cero era el resultado que percibía.

Independientemente de que considere que estas cuestiones se refieren a la legalidad, advertí otra situación: El hecho de que al trabajador se le hubiera disminuido a tal grado el salario que le correspondía, esa disminución no provenía únicamente del impuesto que se reclamaba sino que derivaba de múltiples deducciones ajenas a este impuesto que representaban grandes deducciones relacionadas con el descuento, además de la cantidad que tenía que pagar mensualmente. El trabajador tenía préstamos hipotecarios, préstamos por automóvil, préstamos por compras de refrigerador, de estufa, etcétera, por lo que era muy interesante ver el resultado final pero desde el punto de vista del impuesto aplicable y, en realidad, no era de esa manera aplicable.

Por tanto, considero que en este asunto sí se juzga la cuestión de constitucionalidad y no debemos hacerla a un lado. ¿Por qué?, porque no estamos, repito, en el examen de cuestiones de legalidad o de aplicación de la ley, toda vez que lo que se aprecia es la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la ley misma, a lo cual creo debemos atenernos.

Como podemos observar en la página 53 del proyecto, el artículo 78-A de la ley impugnada —como certeramente lo menciona el señor Ministro Azuela Güitrón— se refiere a un aspecto específico de imposición sobre los salarios obtenidos por los trabajadores, después de que el artículo 78 establece, en género, cuáles son los salarios, es decir, las percepciones que deben considerarse como ingreso para el efecto del impuesto sobre la renta.

Dice el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

"Para los efectos de este capítulo se consideran ingresos en servicio por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resultan de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, ..."

Por el momento hasta esta parte cito la transcripción para precisar, una vez más que, independientemente de lo mencionado por el señor Ministro Azuela Güitrón, en el proyecto se establecen las características específicas de lo que contribuye a considerarse como un ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado.

En el ejemplo que se cita sobre una persona que trata de comprar algún bien, un refrigerador, un coche, etcétera, y llama a la Procuraduría

Federal del Consumidor para solicitar información para conocer cuál de todas las tiendas otorga un mejor precio, no se le puede decir: "¡Ah!, la diferencia que existe entre el precio mayor y el precio menor constituye un ingreso digno de considerarse como ingreso.". Esto no puede ser así en razón de que sería excluir del contexto lo que corresponde a los principios fundamentales que se establecen para ese caso particular.

En este caso, no se hace referencia a ese tipo de ventajas que se obtiene buscando lo mejores precios, sino que se hace referencia a las ventajas que obtiene un trabajador, respecto de su patrón, dentro de los contratos colectivos de trabajo.

Existen un sinnúmero de prestaciones que no consisten propiamente en un salario líquido y constante —esto inclusive se encuentra en la ley— y son de diferente índole. Dentro de ellas se encuentran, no solamente los aguinaldos, la canasta básica y muchas otras prestaciones, sino también los ingresos en servicios financieros, el financiamiento que favorablemente le otorga el patrón, así como otros aspectos que no están regulados específicamente en tratándose de instituciones bancarias.

¿Qué es un ingreso? Creo que respecto a esto cabe duda, porque es claro que un ingreso es el que engrosa al salario que conjuntamente percibe el trabajador y sobre el cual tiene que pagar intereses.

No acepto la comparación que se hace —inclusive la hacen algunos Jueces de Distrito, según me he podido percatar en algunos otros asuntos— en equiparar a este tipo de impuesto que contiene todos sus elementos propios, con aquellas ventajas que obtiene un consumidor.

Con relación al principio de legalidad tributaria, observo que lo establecido en las tesis jurisprudenciales de este Alto Tribunal relativas al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, así como las relativas al artículo 20 Bis que se incorporó dos o tres años después a dicho código y cuyo cambio obviamente derivó del criterio de esta Suprema Corte de Justicia, siguen el mismo criterio con base en una tesis muy antigua y que podemos observar en la página 72 del proyecto, la cual establece que los elementos del tributo deben constar en la ley. Esta tesis, dice:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.— 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 —y esto es lo importante que quiero subrayar— que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y el alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no queda margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular,".

Esto es, lo que se censura en esta tesis jurisprudencial es que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras y esto no es más que la aplicación de dos tesis jurisprudenciales de los artículos 20 y 20 Bis del Código Fiscal de la Federación.

Si pudiéramos entender que las tasas de los Cetes son establecidas por la autoridad exactora o por alguna autoridad administrativa, yo convendría en que este precepto —en la parte que se comenta— es violatorio del principio de legalidad tributaria, pero no es así, por el contrario, la tasa queda al libre juego de la oferta y la demanda, así como del mercado financiero, por lo que sale del ámbito del poder del Estado el determinar a cuanto va a ascender o no la tasa, por tanto, no es posible determinarlo, toda vez que se encuentra fuera del ámbito de las atribuciones de las autoridades administrativas.

Se dice que no hay Cetes a 90 días y que éstos son a 91 días, 181 días, 182 días, etcétera, y así lo adopta el señor Ministro Ortiz Mayagoitia, lo cual me preocupa de alguna manera.

Con todo respeto, en mi opinión, tal situación no interfiere, no procura o no abona la inconstitucionalidad del precepto, sino que se relaciona con la aplicación, esto es, con aspectos de legalidad por dos razones:

La primera razón ya la proporcionó el señor Ministro Azuela Güitrón, toda vez de que no solamente es el aspecto de la tasa de los Certificados de la Tesorería de la Federación, sino que también el artículo 78-A de la ley reclamada, señala: "... y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores Intermediarios ...".

En sí, no existe la tasa sino los certificados con plazos a 90 días. Asimismo, sostuvimos una conferencia telefónica con las organizaciones que conocen de esto y nos informaron lo siguiente: "Es cierto que no existen Cetes a 90 días. Al principio habían tasas a 90 días, ahora hay tasas de 91 días pero, de cualquier manera, las tasas se pueden determinar no solamente a 90 días sino a 89 días, 78 días, 25 días o a la tasa que se requiera, en razón de que se sigue una curva económica que es objetiva.". En consecuencia, dicho aspecto en realidad es determinable de manera objetiva fuera de la influencia que puedan tener las autoridades administrativas o exactoras.

Ahora, en el supuesto de que no existiera o fuera imposible obtener esta tasa Cetes a plazo de 90 días, así como tampoco el valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, entonces este precepto no se aplica, toda vez que no hay manera de aplicarlo, lo cual incidiría no en la inconstitucionalidad del precepto sino en la inconstitucionalidad del acto de aplicación, pero no del precepto.

Repito, es muy amplio el abanico de observaciones que se formularon al proyecto y respecto de lo cual me pronuncio sobre el particular.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMÁN: Por lo avanzado de la hora y en virtud de que este Alto Tribunal tiene diligencias programadas, se levanta la sesión.

Terminó la sesión a las catorce horas con diez minutos.

Debate Realizado en Sesión Pública

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

SESIÓN PÚBLICA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL JUEVES DIECISÉIS DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE.

Presidente en funciones:

Señor Ministro Juventino V. Castro y Castro

Asistencia: Señores Ministros:

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juan Díaz Romero

Genaro David Góngora Pimentel

José de Jesús Gudiño Pelayo

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Juan N. Silva Meza

Ausente: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Señor secretario general de acuerdos, por favor continúe con la lectura del siguiente asunto de la lista.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro presidente en funciones Castro y Castro, con mucho gusto.

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1897/95, PROMOVIDO POR CALIXTO VILLAMAR JIMÉNEZ, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADA MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL VEINTE DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO.

La ponencia es del señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: El proyecto está a discusión de los señores Ministros. Sí, señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias, señor Ministro presidente en funciones Castro y Castro.

Atentamente solicito a sus señorías me autoricen retirar este asunto, en consideración a las interesantes argumentaciones que se han proporcionado al respecto, tanto en uno como en otro sentido, y en la espera de realizar un estudio más profundo del asunto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Se pregunta a sus señorías si tienen algún inconveniente respecto de la petición en particular.

(El Tribunal en Pleno no manifestó observaciones).

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Visto el permiso de sus señorías y sin existir ningún inconveniente sobre el particular, se retira el proyecto del amparo en revisión 1897/95.

Debate Realizado en Sesión Pública

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

SESIÓN PÚBLICA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL JUEVES VEINTISIETE DE FEBRERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE.

Presidente en funciones:

Señor Ministro Juventino V. Castro y Castro

Asistencia: Señores Ministros:

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juan Díaz Romero

Genaro David Góngora Pimentel

José de Jesús Gudiño Pelayo

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Juan N. Silva Meza

Ausente: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Señor secretario general de acuerdos, por favor continúe con la lectura del siguiente asunto de la lista.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro presidente en funciones Castro y Castro, con mucho gusto.

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1897/95, PROMOVIDO POR CALIXTO VILLAMAR JIMÉNEZ, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADA MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL VEINTE DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO.

Este asunto se turnó a la ponencia del señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Gracias, señor Ministro presidente en funciones Castro y Castro. Para cumplir con el acuerdo de la sesión privada, solicito atentamente el retiro del presente asunto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Se pregunta a sus señorías si tienen algún inconveniente respecto de la petición en particular.

(El Tribunal en Pleno no manifestó observaciones).

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Si no existe ningún inconveniente por parte de los señores Ministros, se aplaza para conocer y resolver en nueva fecha el amparo en revisión 1897/95, promovido por Calixto Villamar Jiménez.

Señor secretario general de acuerdos, continúe usted con la lectura del siguiente asunto.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro presidente en funciones Castro y Castro, con mucho gusto.

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1404/95, PROMOVIDO POR CARLOS ALBERTO HERNÁNDEZ PINEDA, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es del señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Este asunto de mi ponencia tiene una íntima relación con aquél que se acaba de aplazar a petición del señor Ministro Góngora Pimentel, así como con el siguiente asunto relacionado en la lista y que es el amparo en revisión 4217/90, promovido por Editorial Themis, S.A. de C.V.

En razón de lo anterior, atentamente solicito el aplazamiento de estos dos asuntos de mi ponencia, esto es, los amparos en revisión 1404/95 y 4217/90, para que se listen en la oportunidad en que nuevamente se dé cuenta con el asunto retirado antes de ellos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Se somete a la consideración de los señores Ministros la solicitud del señor Ministro Ortiz Mayagoitia para cualquier observación.

(El Tribunal en Pleno no manifestó observaciones).

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Si ninguno de los señores Ministros tiene objeción, se aplaza para nueva fecha el conocimiento y resolución del amparo en revisión 1404/95, promovido por Carlos Alberto Hernández Pineda, así como del amparo en revisión 4217/90, promovido por Editorial Themis, S.A. de C.V.

Debate Realizado en Sesión Privada

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

SESIÓN PRIVADA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL LUNES DOCE DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Comience usted señor secretario de estudio y cuenta Suárez Camacho, por favor.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Sí, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

En primer lugar, la Comisión quiere explicar brevemente la forma en que se encuentra conformada la carpeta que se presenta a los señores Ministros y la cual dista un poco de las que hemos analizado en sesiones pasadas con relación a multas fiscales.

Esta carpeta es la número tres y se denomina "Grupo 2, Artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta", misma que contiene diez asuntos.

La Comisión advirtió dos problemas relativos a la procedencia del juicio que propiamente son abordados de la misma manera tanto en el primer proyecto presentado bajo la ponencia del señor Ministro Díaz Romero, como en el segundo presentado bajo la ponencia del señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

La Comisión revisó físicamente todos los expedientes y determinó que no existen mayores problemas de procedencia, ni de aplicación

previa de la ley, ni de consentimiento de la misma, por tanto, todos los asuntos son de fondo, en razón de que no se presentan problemas propiamente de procedencia.

Por otra parte, también queremos hacer de su conocimiento que el orden de los asuntos se modificó, en virtud de que el primer problema que se aborda en los siete primeros proyectos, en cuanto a proposiciones de la parte quejosa, son problemas de inconstitucionalidad por violación al principio de legalidad. Si sus señorías estiman que debe concederse este amparo por este aspecto, con la votación idónea para integrar jurisprudencia, en los tres asuntos restantes se podría suplir la deficiencia de la queja, con base en el artículo 76, fracción I, de la Ley de Amparo y, de esta forma, resolver los diez asuntos.

Los comentarios que se hicieron en las sesiones previas del Tribunal Pleno, con relación a los problemas de legalidad, y que fueron a favor o en contra, se encuentran expresados en los números tres y cuatro de la sección denominada "Problemario Específico", mientras que las conclusiones que sobre el particular ha esbozado la Comisión, se encuentran en la pestaña que dice "Consideraciones Individuales" que tiene cada proyecto.

Con relación al asunto número XVI, que es el original de la lista, las observaciones de la Comisión se encuentran en torno a dos puntos a debatir.

Lo mismo puede decirse de los problemas relativos a la proporcionalidad que se encuentran en los puntos cinco y seis del "Problemario Específico", dentro de la sección "Consideraciones Individuales" en el primer proyecto, es decir, en estas consideraciones del primer proyecto decidimos incorporar todos los puntos de vista respecto del principio de legalidad y de proporcionalidad, y en el caso de que se llegue al análisis de los problemas de los demás proyectos, dichos problemas se pueden localizar en este apartado.

Finalmente, queremos hacer del conocimiento de sus señorías, que cada uno de los proyectos, en cuanto a las observaciones individuales, no tienen mayor problema, en esencia, son problemas menores como lo es cambiar la materia de la revisión por lo que queda firme, por tanto, por lo que toca a ese aspecto, no tienen mayores observaciones. Gracias, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

Yo no coincido con la propuesta que nos hace la Comisión puesto que lo que nos está diciendo es nada más ni nada menos que lo siguiente, conforme a lo que entiendo: "Discutamos el problema de legalidad. Si superamos el problema de legalidad, ya no debemos ocuparnos más que del problema de proporcionalidad y, para esto, debemos invertir los asuntos. Si tenemos la jurisprudencia en este tema de legalidad, en los demás asuntos en donde solamente se alega la proporcionalidad ya no debemos discutir la legalidad.". No, considero que esta es la oportunidad para discutir los dos temas y finalmente resolverlos.

Ahora bien, ¿por qué menciono esto?, esto lo sugiero por lo siguiente: Probablemente este tema que tiene una conexión directa con los Cetes, en alguna forma en el futuro se las ingenien para purgarlos y, posteriormente, estaremos nuevamente con los mismos problemas de proporcionalidad que no resolvimos nunca por haber seguido la línea del menor esfuerzo.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Señor Ministro Aguirre Anguiano, la razón fundamental por la cual organizamos los asuntos de esta forma, es por que no todos cuestionan lo relativo al principio de legalidad, es decir, si se llega a una conclusión en cuanto a que el artículo es violatorio al principio de legalidad, se podrían solventar todos los asuntos supliendo la deficiencia de la queja.

En sentido inverso, podría discutirse primero el problema relativo al principio de proporcionalidad, sin embargo, la Comisión advierte que este es un problema más fuerte, por lo que se considera que la discusión con relación al principio de legalidad correría con mayor facilidad. Esta fue la intención y, por supuesto, se preparó un trabajo para abordar los dos temas que sometemos a su consideración.

La propuesta inicial es efectivamente discutir lo relativo al principio de legalidad y, de ser superada, se concedería el amparo en todos los asuntos. De no ser superada, se tendría que discutir lo relativo al tema de proporcionalidad pero, insisto, pueden discutirse los dos temas en razón a la consideración de ustedes señores Ministros.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Sugiero una propuesta: Considero que para obviar tiempo, tenemos que votar esta alternativa, esto es, si resulta favorable continuamos en ese sentido y si no es favorable discutimos la otra posibilidad. Esto lo propongo para que exista una definición sobre el particular, en principio.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Sí, señor secretario de estudio y cuenta Suárez Camacho.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: En el caso se analizaría el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre ingresos por servicios.

En las demandas de amparo se presentan dos temas fundamentales: El tema recurrente, en todas las demandas, con relación a que se viola el principio de proporcionalidad tributaria. El segundo tema es con relación a que se viola el principio de legalidad tributaria, sin embargo, respecto de este último punto, advertimos que no en todos los asuntos se presenta este argumento.

El tema que la Comisión advierte como el más sencillo, por los comentarios de las sesiones previas del Tribunal Pleno, es el relativo al principio de legalidad, en razón de que encontramos que existía cierta postura del Tribunal Pleno respecto a que en los asuntos pudiera resultar la violación al principio de legalidad por lo que, sobre esa base, en el caso de que exista consenso de que en estos asuntos sí se viola el principio de legalidad, con los cinco primeros asuntos se integraría la jurisprudencia y los otros diez asuntos se normarían con dicha jurisprudencia, es decir, se concedería el amparo en los diez asuntos por el mismo tema.

En el caso de que no se supere el problema de legalidad, es decir, que no se integre la jurisprudencia o el Tribunal Pleno llegue a la conclusión de que no se viola el principio de legalidad, el segundo tema a discutir sería el relativo a la violación del principio de proporcionalidad tributaria que presenta muchos aspectos. Este último problema tiene muchas vertientes y parece ser más complejo, incluso, existen mayores divergencias en los proyectos en donde se presenta dicho problema.

El tema de la presente sesión sería con relación al amparo en revisión 1897/95 bajo la ponencia del señor Ministro Díaz Romero, en donde se presentó un proyecto, sin embargo, existe un segundo proyecto con relación al mismo amparo en revisión 1897/95 bajo la ponencia del señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

Los ocho primeros puntos de la carpeta refieren a las divergencias que existen entre ambos proyectos y que abordan los dos temas, tanto el de legalidad como el de proporcionalidad.

En conclusión, de aceptarse la propuesta de que se discuta en primer lugar el tema de legalidad y de existir consenso en cuanto a que sí se viola el principio de legalidad, se simplificaría el problema conforme a la suplencia en la deficiencia de la queja.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

Entiendo bien cuál es la intención del señor Ministro Aguirre Anguiano, sin embargo, tenemos que decidir sobre todos los problemas planteados.

La idea de que aprovechemos la circunstancia de que se resuelvan conjuntamente todos los problemas planteados es muy loable.

Cuando llega un asunto nuevo —aun cuando antes, aparentemente, ya se hubiera profundizado en el principio de legalidad tributaria—, nuevamente deben hacerse otras reflexiones respecto de un tema que, aparentemente, ya estaba dominado.

Considero que podríamos avanzar si atendemos el programa propuesto por los señores secretarios de estudio y cuenta de la Comisión, empezando por el primer asunto. Si en el primer asunto no tenemos observaciones, continuamos con el siguiente y así, sucesivamente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: En consideración a lo que mencionaron los señores secretarios de estudio y cuenta, con relación al principio de legalidad, por una única vez —porque esto ya se ha discutido en muchas ocasiones en donde se han repartido muchos estudios— coincido con ellos en cuanto a que parece que la

inconstitucionalidad se presenta, con mayor claridad, en lo relativo a la violación del principio de legalidad.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Mi propuesta es, precisamente, que iniciemos con la discusión del primer asunto que se refiere a la procedencia y, posteriormente, a la legalidad para ir con un orden riguroso.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Muy bien, entonces discutamos sobre la procedencia, adelante señor secretario de estudio y cuenta Cortés Galván.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA CORTÉS GALVÁN: El primer punto se encuentra en el "Problemario Específico" y el tema es el siguiente, dice:

"1. El recibo de retención que refiere a préstamos y a una cifra de deducción genérica por el impuesto sobre el producto del trabajo, demuestra la aplicación de la ley.". Este es el primer asunto en ambos proyectos.

La proposición de la Comisión, es:

"El quejoso ha acreditado encontrarse dentro de los supuestos del artículo 78-A al demostrar la retención del impuesto sobre la renta realizado por el patrón, por virtud del ingreso en servicio que percibe de él.". Ambos proyectos coinciden en este sentido, por lo que no hay mayor problema.

El segundo punto del Problemario refiere al tema que dice:

"2. La constancia de préstamos anteriores no demuestra la aplicación previa de la ley y, por tanto, no existe consentimiento tácito de ella.". Igualmente es el primer asunto en ambos proyectos.

La proposición de la Comisión, es:

"Así es, porque no aparecen en las constancias previas las fechas que permitan determinar con exactitud la primera aplicación de la norma.". Con relación a este punto parece ser que también existe coincidencia en ambos proyectos.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Aquí tengo la siguiente observación: En el asunto número XVI, se presenta la circunstancia de que no

existen constancias de las fechas que permitan determinar el primer acto de aplicación, pero puede suceder que en los nueve asuntos restantes sí exista ese dato, por lo que considero que ahí sí habría que sobreseer llegado el caso.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA CORTÉS GALVÁN: Sí, señor Ministro Díaz Romero. Sobre este particular revisamos físicamente todos los expedientes y no se advirtió ningún problema de esta naturaleza, incluso, en la sección de "Consideraciones Individuales" de cada uno de los asuntos, existe un rubro específico en donde se observa la procedencia de los mismos y se detallan las retenciones que se les hicieron a los quejosos, así como lo relativo a los contratos de préstamo en su caso, sin embargo, no se advirtió ningún problema en los asuntos restantes.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias, nada más solicito la palabra para hechos.

Recuerdo que en Sala se sobreseyeron varios asuntos de éstos en donde no se acreditó el acto de aplicación, por lo que quiero asumir que, en consecuencia, este aspecto se purgó en las ponencias y que seguramente los asuntos que llegaron al Pleno son aquellos que tienen esta característica.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA CORTÉS GALVÁN: Sí, efectivamente señor Ministro Ortiz Mayagoitia, tuvimos el cuidado de analizar cada uno de los asuntos y debe comentarse que también advertimos que en Sala se resolvieron algunos asuntos en los que se decretó el sobreseimiento por consentimiento, en virtud de que existieron aplicaciones anteriores del precepto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por favor, continúe señor secretario de estudio y cuenta Cortés Galván.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA CORTÉS GALVÁN: Con relación al tercer tema del asunto número XVI, relativo al amparo en revisión 1897/95, bajo la ponencia del señor Ministro Díaz Romero, a foja 61 del "Problemario Específico", se dice:

"3. El precepto reclamado no viola el principio de legalidad tributaria porque determina los elementos del tributo."

Las proposiciones de la Comisión, son:

"Primera. Las leyes no pueden agregar ni definir nada en relación con los Cetes por ser variables económicas.

"Segunda. No está en manos de la autoridad administrativa su definición como ocurría con el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

"Tercera. No hay impedimento para que la ley emplee mecanismos flexibles para organizar el sistema tributario y evitar reformas al acudir a variables económicas.

"Cuarta. No implica violación el que los Cetes no se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

"Quinta. En las sesiones previas de discusión, también se dijo que no existía violación al principio de legalidad en razón de que, en la eventualidad de que no existan los Cetes a 90 días como parece ocurre actualmente, existe la posibilidad de determinar la contribución conforme al valor a cargo del Gobierno Federal, inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, cuando este último sea mayor."

También se dijo que la ley señala parámetros lógicos admitidos por las prácticas financieras que no se dejan abiertos para su fijación a las autoridades administrativas, sino que se les señala que deberán someterse al indicador relativo que representa el interés normal del mercado y el otorgado al trabajador como beneficio.

Esta es la propuesta integral que respecto del principio de legalidad se realiza en el proyecto presentado por el señor Ministro Díaz Romero.

La contrapropuesta que se presenta, es el proyecto de la ponencia del señor Ministro presidente Góngora Pimentel, que se localiza en la foja 92, el asunto es el número XVI, relativo al citado amparo en revisión 1897/95 y aplicable a los asuntos XVII y XXII. El tema es: "El precepto reclamado viola el principio de legalidad tributaria porque no determina uno de los elementos del tributo".

La proposición contraria a la del señor Ministro Díaz Romero, es la siguiente:

"Primera. La ley no determina bases ni criterios para la fijación de los Cetes, siendo que se trata de un elemento necesario a considerar para

el cálculo de la base gravable y, consecuentemente, incide en la carga fiscal.

"Segunda. Se alude a los precedentes y jurisprudencia que determinaron la inconstitucionalidad del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 1987, en cuanto al establecimiento del Índice Nacional de Precios al Consumidor, dado que dicho precepto legal no establecía componentes, bases, criterios o reglas a considerarse para la formulación del índice, siendo que éste es un elemento que necesariamente debe considerarse para determinar la base gravable, toda vez que la Constitución exige que sea el legislador y no otro organismo diverso quien precise todos los elementos del tributo para evitar que quede al margen de las autoridades exactoras o a elementos imprevisibles el cobro de los impuestos."

Estas son, en lo fundamental, las dos propuestas que respecto del principio de legalidad se formulan en los dos proyectos.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Debe mencionarse que con relación al primer asunto, respecto de la segunda observación presentada por la Comisión, bajo el rubro de "Consideraciones Individuales", se hizo un breve estudio en torno al problema de legalidad tributaria, el cual si los señores Ministros no tienen inconveniente alguno, se le puede dar lectura.

Gracias, el estudio dice lo siguiente:

"En lo tocante a los problemas sobre la violación al principio de legalidad tributaria, la Comisión considera que para resolverlo el Tribunal Pleno debiera, en principio, decidir si el principio de legalidad tributaria significa que una ley formal y material establezca todos los elementos de la contribución, o bien, las bases para su determinación, o basta que enuncie dichos elementos, siendo suficiente que queden ajenos a su establecimiento por las autoridades administrativas, pudiendo con ello atender a variables económicas determinables conforme a las fuerzas del mercado.

"Al respecto, la Comisión estima que si se sigue el criterio plasmado en las jurisprudencias y tesis de rubros 'ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE)'; 'IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES

DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY'; 'IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL'; la garantía de legalidad tributaria exige que la carga tributaria esté prevista en una ley por las siguientes razones:

"Primera. Para evitar que quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo, quienes solo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto.

"Segunda. Para evitar el cobro de impuestos imprevisibles.

"Tercera. Para evitar el cobro de impuestos a título particular.

"Cuarta. Para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.

"Las razones descritas en los criterios anteriores evidencian, a juicio de la Comisión, que la ley reclamada viola el principio de legalidad tributaria, porque:

"Primera. Si bien el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no deja en manos de las autoridades fiscales la fijación de la contribución, como lo establece el proyecto del señor Ministro Díaz Romero.

"Segunda. Se trata de una contribución imprevisible, pues los valores requeridos para la determinación de la base consistentes en los Cetes o valores a cargo del Gobierno Federal, inscritos en el Registro Nacional de Valores, no están establecidos en la norma legal impugnada, ni en ella se dan las bases para su cálculo, el que queda en manos de las fuerzas del mercado, y es reconocido por el Gobierno, al sujetar las tasas respectivas a los referidos instrumentos de deuda pública o valores.

"Para robustecer esta postura se estima conducente realizar un breve análisis jurídico comparativo aplicable a la materia fiscal, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor que ha sido estimado constitucional a partir de la norma vigente desde 1988 y los Certificados de la Tesorería de la Federación (Cetes).

"Primera. El Índice Nacional de Precios al Consumidor es la base para la actualización de contribuciones, cuyo monto ya fue determinado con

anterioridad, en cambio los Cetes constituyen un elemento que incide directamente en la determinación de la base gravable que, si bien se ajusta a directrices del Banco de México reconocidas por la Secretaría de Hacienda, no puede ser variable, quedando en incertidumbre el contribuyente respecto del monto que deberá cubrir.

"Segunda. El Índice Nacional de Precios al Consumidor no tiende a alterar el monto de la contribución, sino que le asigna su valor real por virtud de las variaciones económicas, en cambio los Cetes al ser un factor variable, altera directamente la cantidad a pagar por el impuesto correspondiente derivado del ingreso en servicio, y

"Tercera. El Índice Nacional de Precios al Consumidor se establece por virtud del análisis del conjunto de variables que inciden sobre el aumento de precios reflejado en la inflación, y los Cetes son un elemento de la economía aislado que se da por virtud de la necesidad de financiamiento del Estado que adquiere deuda pública que garantiza a través de estos instrumentos.".

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Se encuentran en contraste los dos criterios, entiendo que la Comisión de secretarios de estudio y cuenta, apoya la postura respecto a que sí se viola el principio de legalidad, con varias notas que habría que eliminar y razonar. Voy a ser muy breve.

El artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de reserva de la ley, toda vez que no incorpora el procedimiento para la determinación de la tasa en Certificados de la Tesorería de la Federación.

El principio de reserva de la ley expresa, en atención a la teoría de la esencialidad, la obligación de regulación y prohibición de la delegación de ésta, cuando la competencia le corresponda.

En la materia tributaria la reserva de ley se precisa en una reserva de competencia exclusiva para el Congreso de la Unión, en donde el legislador debe señalar los elementos esenciales de las contribuciones y que en la materia del asunto se concreta en la determinación de la base, por ende, el hecho de que la disposición normativa no comprenda cuál es el procedimiento para la determinación de la tasa de los Certificados de la Tesorería de la Federación, implica el abandono de la base en la especulación mercantil.

Aceptar el contenido del artículo 78-A de referencia, implicaría que la ley no comprendiera todos los elementos del tributo y se sustituyera con ello el principio de reserva de la ley por el de discrecionalidad de la autoridad, y esto es entregar la determinación de la base a quien conforme al decreto de la materia permite la determine, en este caso, a la Secretaría de Hacienda y al Banco de México, considerando las condiciones del mercado.

En efecto, el decreto publicado en el Diario Oficial del 7 de agosto de 1993, contempla la atribución al Ejecutivo Federal para determinar el devengo de los intereses en Cetes.

A la letra en el decreto se señala, en la fracción VII, del primer artículo:

"Se autoriza al Ejecutivo Federal para emitir, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Certificados de la Tesorería de la Federación, cuyas características y circulación se ajustarán a lo siguiente:

"VII. Los montos, rendimientos, plazos y condiciones de colocación, así como las demás características de las diversas emisiones, serán determinadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo previamente la opinión del Banco de México.

"En la determinación de las emisiones y de las respectivas características, deberán considerarse las condiciones de los mercados crediticios, las necesidades de financiamiento de proyectos de desarrollo, así como el objetivo de propiciar un sano desarrollo del mercado de valores.". Hasta aquí se da lectura al citado decreto.

Por ende, se transgrede con el contenido del artículo 78-A, el principio de legalidad contenido en el 31, fracción IV, de la Constitución, ya que se transfiere la determinación de los montos, rendimientos, plazos y condiciones de colocación hacia la Secretaría de Hacienda, vinculando la base con elementos de especulación mercantil, en lugar de quedar contenidos en la propia disposición normativa.

Esto es en concreto lo que deseo exponerles, sin embargo, estoy de acuerdo con el análisis de la Comisión. Sí, señor Ministro Azuela Güitrón.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Considero que podríamos obviar tiempo y analizar lo que propone tanto la Comisión, como lo que propone el señor Ministro Aguirre Anguiano.

Esto es, si solo hay que examinar el principio de legalidad, de prosperar esta postura habría jurisprudencia en cuanto al principio de legalidad y me inclino por esta posición por una razón: Con relación a la postura adoptada en el asunto de Porcelanite, en el que se consideró que una ley tiene vigencia durante el tiempo en que ésta no sea reformada, toda reforma motiva que se tenga que promover un nuevo amparo, por tanto, ¿qué utilidad tendría que también examináramos el problema de proporcionalidad?

El señor Ministro Aguirre Anguiano, menciona: "Nada más le cambian y adelante.", en mi opinión sucedería lo mismo, porque estaríamos resolviendo exclusivamente respecto de la legislación que se encuentra vigente en este momento.

De acuerdo con la postura del señor Ministro Aguirre Anguiano, quien se ha opuesto a la posición adoptada en el asunto de Porcelanite, señala que no debemos otorgar un pequeño amparo sobre la legalidad sino debemos otorgar un gran amparo sobre la proporcionalidad, pero si nos colocamos en el criterio que ya se estableció para Porcelanite, pregunto: ¿Cuál es la utilidad?

La utilidad consistiría en decir: "¡Ah!, pues ganaste no solo con relación a la legalidad, lo cual el amparo te protege con respecto de este dispositivo, además de que el acto de aplicación se eliminó, sino que también ganaste con relación a la proporcionalidad y también el amparo te protege.". En mi opinión no considero que esto sea útil y me inclinaría con que, efectivamente, se discutan cinco asuntos. Si prospera lo relativo a la legalidad, se aplica la jurisprudencia obligatoria cuando se declara la inconstitucionalidad de una ley, la cual se le va a aplicar a todos los asuntos y con ello agilizaremos el problema. Ahora bien, cuando se vuelva a plantear el mismo problema, entonces, hasta ese momento analizaremos lo relativo a la proporcionalidad, pero ahora para qué hacerlo más difícil si no va tener mayor utilidad.

Esto lo menciono con relación a lo que se expresó respecto a si analizamos todos los asuntos o no, en atención a lo mencionado por el señor Ministro Díaz Romero quien dijo que se analizaran uno por uno los asuntos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Sí, señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Deseo expresar a ustedes cuál sería la probable utilidad.

A veces, muy de vez en vez, el Poder Legislativo toma en consideración las resoluciones de la Suprema Corte, y si concediéramos un gran amparo por esta razón, parafraseando lo mencionado por el señor Ministro Azuela Güitrón, ya no volverían a incidir en un impuesto tan execrable, de acuerdo con mi particular punto de vista.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Se somete a la consideración de los señores Ministros la propuesta planteada. Señor Ministro Díaz Romero, tiene usted la palabra.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Seguramente no me expliqué bien. En realidad, participo de la posición de que si se supera lo relativo a la legalidad, hasta ahí debemos quedarnos, y en caso contrario, debemos continuar.

Esa fue mi idea, esto es, continuar con la discusión de todos los demás asuntos; sin embargo, es importante empezar con el estudio, inclusive, de la procedibilidad, porque podían existir algunos asuntos que no estuvieran en la misma situación, a eso me refería yo, pero no a la obligatoriedad de culminar hasta el final, toda vez que mi tono principal fue en el sentido de que nunca se dice la última palabra, aunque sea jurisprudencia, porque siempre existirán otros motivos de duda.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: A lo mejor porque es de acuerdo con mi criterio, pero en lo personal me agradaron las observaciones de la Comisión, las cuales gozan de una gran claridad. Sí, señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: No obstante que la lectura de los señores secretarios de estudio y cuenta de la Comisión se hizo en una forma muy sintética, también de sobre manera me convencen dos cuestiones claves que en este estudio se proponen:

La primera de ellas menciona si el principio de legalidad tributaria significa que una ley formal y material establezca todos los elementos de la contribución —lo cual es lo que ha dicho la Suprema Corte y en este caso se nos pregunta—, o bien, basta con que la ley proporcione las bases para la determinación del tributo, es decir, basta que se enuncien dichos elementos, siendo suficiente que queden ajenos a su estable-

cimiento por las autoridades administrativas, pudiendo con ello atender a variables económicas determinables conforme a las fuerzas del mercado. Esta pregunta es clave para el tema: ¿Cómo vamos a entender y a delimitar el concepto de legalidad tributaria?

Hemos mencionado ambas cosas. Conforme al artículo 31, fracción IV constitucional, es indispensable que los elementos esenciales del tributo se encuentren debidamente configurados en la ley, pero también hemos dicho esto para evitar la arbitrariedad de la autoridad administrativa, es decir, se le otorga una finalidad específica a la garantía de legalidad tributaria y, en consecuencia, por esa razón se formula la pregunta: ¿Es necesario que la ley precise por sí, en su contenido, todas las características esenciales del tributo, o basta con que garantice la no arbitrariedad por parte de la autoridad administrativa?

Posteriormente, en la comparación que se hace entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor y los Cetes, existe un dato que me parece es también muy interesante.

Recordemos que cuando se adiciona el artículo 20 Bis, al Código Fiscal de la Federación, la Suprema Corte mencionó que ya era constitucional este precepto, pero en este caso se nos dice que el Índice Nacional de Precios al Consumidor no tiende a alterar el monto de la contribución sino que le asigna su valor real por virtud de las variaciones económicas, es decir, la base de la contribución deriva de una disposición legal y solamente se actualiza el valor de esta base conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor, en cambio, tratándose de Cetes, este factor variable de rendimiento de Cetes altera directamente la cantidad a pagar, esto es, se considera a un elemento enunciado en la ley pero que no se encuentra debidamente precisado sino que es una variable sujeta a precios de mercado.

También me pronuncio en el sentido de concluir que sí se viola el principio de legalidad con esta disposición, pero para concluir ello tendríamos que determinar la primera pregunta, es decir: ¿Es indispensable que la ley precise con toda puntualidad, con toda claridad, los elementos esenciales del impuesto, o basta con que se proporcionen bases claras que impidan la arbitrariedad por parte de la autoridad administrativa que va a cobrar el tributo?

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Observen ustedes como esta pregunta que en una forma muy didáctica propone

la Comisión de secretarios de estudio y cuenta, la misma Comisión la contesta sin comprometerse, dice:

"Al respecto, la Comisión estima que si se sigue el criterio plasmado en las jurisprudencias y tesis —las cuales cita—; la garantía de legalidad tributaria exige que la carga tributaria esté prevista en una ley por las siguientes razones: ...".

Esto ya nos pone en una situación especial porque si no vamos a seguir los criterios de las jurisprudencias y tesis, entonces vamos a tener que explicar porqué no las seguimos. Continúo con la lectura:

"Primera. Para evitar que quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo, quienes solo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto.". Esto es, no se debe aplicar la especulación mercantil sino las disposiciones dictadas antes de cada caso concreto.

"Segunda. Para evitar el cobro de impuestos imprevisibles.". Me imagino que si suben los intereses, entonces, ¿cuál será la base? Eso es terrible para un particular, para un habitante del país, que no sepa cuál va a ser la base.

"Tercera. Para evitar el cobro de impuestos a título particular.

"Cuarta. Para que el particular pueda, en todo momento —qué importante es esto, lo cual ya se encuentra plasmado en jurisprudencia—, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.".

Las razones descritas en los criterios anteriores evidencian, a juicio de la Comisión, que la ley reclamada viola el principio de legalidad tributaria, porque:

"Primera. Si bien el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta no deja en manos de las autoridades fiscales la fijación de la contribución, como lo establece el proyecto del señor Ministro Díaz Romero.

"Segunda. Se trata de una contribución imprevisible, pues los valores requeridos para la determinación de la base consistentes en los Cetes o valores a cargo del Gobierno Federal, inscritos en el Registro Nacional de Valores, no están establecidos en la norma legal impugnada.

da, ni en ella se dan las bases para su cálculo, el que queda en las manos de las fuerzas del mercado, y es reconocido por el gobierno, al sujetar las tasas respectivas a los referidos instrumentos de deuda pública o valores.". ¡Qué claridad!

Sí, señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias, señor Ministro presidente Góngora Pimentel. Regresemos a las observaciones de la Comisión, sobre todo en la parte en donde con mucho acierto el señor Ministro Ortiz Mayagoitia manifiesta que debemos hacer una determinación, esto es, tomar dentro de esta opción la que corresponde.

Estuve pensando sobre esta opción, porque más adelante parece indicarse que en el caso se trata de una tercera opción. Si leemos la parte que se encuentra en negrillas y en donde dice:

"... decidir si el principio de legalidad tributaria significa que una ley formal y material establezca todos los elementos de la contribución, o bien, las bases para su determinación, o basta que enuncie dichos elementos, siendo suficiente que queden ajenos a su establecimiento por las autoridades administrativas, pudiendo con ello atender a variables económicas determinables conforme a las fuerzas del mercado."

A continuación le sigue un párrafo en donde se alude a diversas tesis jurisprudenciales y posteriormente se establecen puntos fundamentales, por tanto, ¿qué es lo que persigue el principio de legalidad tributaria?

Se dice:

"Primera. Para evitar que quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo, quienes solo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto."

Comparo la finalidad que persigue el principio de legalidad tributaria y observo que el artículo 78-A de referencia, no deja margen a la arbitrariedad de las autoridades aplicadoras.

La idea fundamental es que los Cetes tengan el libre juego dentro del ámbito financiero, pero de ahí no se sigue que quede al arbitrio de las autoridades aplicadoras determinar el monto de los Cetes; esto no es

cierto; dentro del libre juego de la oferta y la demanda financieras, se fija el monto que les corresponde, de modo que el aplicador no va a decir: "No, pues ahora, no aplico la tasa que se determinó, sino que ahora aplico la que yo fijo.". Esto no es cierto.

Posteriormente, se dice:

"Segunda. Para evitar el cobro de impuestos imprevisibles.".

El impuesto está previsto, la cantidad cambia como lo hace cuando estamos en presencia del Índice Nacional de Precios al Consumidor, el principio de legalidad se relaciona con todos los elementos del tributo, no solamente con relación al monto del impuesto, la tarifa, la base, esto es, todos los elementos pueden ser revisados y sujetos a su control, pero es obvio que el impuesto no es imprevisible puesto que se encuentra en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta de donde lo obtuvimos, por lo que no lo inventa la autoridad exactora.

Luego, se dice:

"Tercera. Para evitar el cobro de impuestos a título particular.".

Esto es, que debe existir dentro del artículo 78-A en comento. Nadie puede decir: "Voy a crear un impuesto nada más para ti, en lo personal.", sino que es para todo el que se ubique dentro del supuesto de aplicación.

Me parece que el punto más importante es el último y el cual dice:

"Cuarta. Para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.".

Nosotros hemos dicho en varias ocasiones que no necesariamente tienen que encontrarse en la Ley del Impuesto sobre la Renta, todos y cada uno de los elementos, sino que se pueden sentar las bases.

Recuerdo un asunto trascendente estudiado por la señora Ministra Sánchez Cordero, en donde inclusive se proporcionaron las bases correspondientes y en donde se pudo, a través del reglamento, pormenorizar o establecer los puntos fundamentales que se establecieron en ley, de modo que si no se cumplen, ello será un problema de legalidad y no de constitucionalidad.

Debemos pensar cuidadosamente esto porque es un criterio trascendental el que vamos a establecer, en razón de que nos encontramos dentro de un sistema, que es propio de la época y en donde son muy fluidos los elementos tributarios por efecto de las inflaciones que se verifican prácticamente todos los días del año, por lo que no es posible exigirle al legislador que diga en cada caso, específicamente, cuáles son los elementos que deben contener los tributos. Puede decir las bases correspondientes y puede también aludir a otros aspectos como lo es, en este caso concreto de Cetes, que ello no depende de la autoridad aplicadora. Los exactores no son los que fijan el valor de los Cetes sino que es el libre juego de la oferta y la demanda el que establece su valor. En esta época de cambios financieros y de inflación constante es riesgoso exigir al legislador que siempre establezca todos y cada uno de los elementos de una manera rígida.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Azuela Güitrón.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: He tenido las mismas inquietudes que expresa el señor Ministro Díaz Romero, pero, en principio, me parece que en este asunto existe una diferencia.

La inconstitucionalidad del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, con relación al Índice Nacional de Precios al Consumidor, se consideró en razón de que el Banco de México no tenía señalado en la ley los marcos conforme a los cuales determinaba ese Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Cuando estos asuntos aún se estaban discutiendo y todavía no se sustentaba la tesis, se adicionó el artículo 20 Bis que le señala al Banco de México: "Tú fijarás el Índice Nacional de Precios al Consumidor, conforme al siguiente procedimiento.", y se fijó un procedimiento que si bien se encuentra sujeto a las leyes del mercado, es un procedimiento fijado por la ley, y entonces la Suprema Corte dijo: "Ahora ya es constitucional."

En principio, observo que existe una situación análoga con ese momento cuando no existía el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, esto es, falta un artículo 78-A Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta que diga: "Y los valores de los Cetes tendrán que sujetarse al siguiente procedimiento.", porque de otra manera, estamos frente a la misma situación en la que se encontraba el Banco de México respecto al Índice Nacional de Precios al Consumidor.

¿Por qué se consideró inconstitucional el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación? Se consideró inconstitucional porque decíamos que el Banco de México fijaba el Índice Nacional de Precios al Consumidor arbitrariamente, aun cuando se diga: "Pero si es una institución muy seria el Banco de México, quien va a fijar lo que esté de acuerdo con la situación económica.". Bueno, pues sí, pero la realidad es que el Banco de México no tiene marcado en la ley un procedimiento en donde el legislador le señale lo que le debe servir para establecer el Índice Nacional de Precios al Consumidor y, cuando el legislador lo señaló es cuando declaramos que era constitucional, sin embargo, hasta el momento, no observo que ello se le indique a los que fijan los valores de los Cetes.

¿Cuál es el valor de los Cetes que fija el organismo financiero respectivo, de acuerdo con lo que dice la ley? La ley no dice nada, la ley lo remite a algo que no se encuentra previsto en ninguna disposición. ¿Quién nos dice que cuando se fija el valor de los Cetes, éste no se fija arbitrariamente? Por eso, en este punto, es en donde observo la diferencia que se desprende el gran problema del principio de legalidad, esto es: El principio de legalidad, ¿en qué momento opera? Cuando la autoridad decide algo y eso puede ser arbitrario, lo cual representa que no puedo defenderme de lo que diga la autoridad.

Regreso a la comparación que hice. El Índice Nacional de Precios al Consumidor que fijó el Banco de México fue de 100. Determino mi base gravable y me sujeto a 100, y al considerarlo digo: "Esto es inconstitucional, pero no la ley sino el acto de aplicación, por lo que voy a combatirlo.", sin embargo, voy a perder porque al decir: "Es que 100 era indebido.", me pueden contestar: "Sí, pero la ley decía que el Índice Nacional de Precios al Consumidor era el que fijara el Banco de México y si éste lo fijó en 100, ya no es indebido, lo que fija el Banco de México está bien, y en este caso lo fijó en 100; si lo hubiera fijado en 50, también estaría bien; si lo hubiera fijado en 80, estaría bien; y tú no tienes recursos para destruir, vía legalidad, este problema.".

Lo anterior es lo que considero que en este momento existe con los Cetes. Los Cetes son la cantidad que fije el Banco de México, de acuerdo con las fuerzas del mercado, y ¿cuáles son las fuerzas del mercado?, ¿cuáles son los indicadores? Si se dijera: "Debes tomar en cuenta estos promedios o estos otros.", es decir, que se señale un procedimiento que me permita desvirtuar lo que dice la autoridad y en donde se pueda decir: "Mira, lo que tú me estás diciendo se aparta de lo que dijo el

legislador respecto de cuáles son los valores de los Cetes.", sin embargo, si eliminamos esa posibilidad, pues estamos propiciando la arbitrariedad de la autoridad.

Se dice: "El valor que se le fije a los Cetes es el que vale.", pero cómo puedo cuestionar que ese valor esté bien o mal, si no existe dentro de la ley el mecanismo para fijar el valor de los Cetes, a menos que esté yo equivocado y sí exista ese mecanismo y disposiciones que digan: "El valor de los Cetes se tendrá que fijar de esta manera.", con lo que para mí, en consecuencia, resultaría mucho más fuerte la argumentación del señor Ministro Díaz Romero, sin embargo, por el momento observo que existe esa diferencia.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Aguinaco Alemán.

SEÑOR MINISTRO AGUINACO ALEMÁN: Al dar lectura al artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, encuentro que sí se fija un procedimiento para la determinación de los porcentajes. Este precepto se encuentra en la página 53 del proyecto presentado por el señor Ministro Díaz Romero, dice:

"Para los efectos de este capítulo se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resultan de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior —esa es una base—, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor —la cual es otra base—".

Esto es, se encuentran sujetos al vaivén del mercado tanto el Índice Nacional de Precios al Consumidor como el interés que se pacta en los Cetes, porque también se encuentran fijados de acuerdo con la oferta y la demanda de los préstamos, entonces, no observo ninguna diferencia entre ellos.

Tengo la impresión de que la misma ley señala los parámetros para calcular cuál es la base del impuesto, por lo que a mí me convencen las razones del señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Necesito recapitular el texto del artículo al cual nos acaba de referir el señor Ministro Aguinaco Alemán, sin embargo, la frecuencia de mi pensamiento, cuando habló el señor Ministro Azuela Güitrón, me encaminó a considerar lo siguiente sobre lo que él decía: "No existe algo en la ley que force a la autoridad administrativa para seguir una mecánica que lo conduzca inexorablemente a observar ciertas reglas, porque la autoridad administrativa, en todo caso, puede a su placer señalar el valor de los Cetes.". En mi opinión esto es parcialmente cierto y hay que tomarlo con mucha reserva.

En teoría, y esto nada más es en teoría, el Gobierno Federal emite instrumentos de deuda a su cargo y éstos se llaman Cetes. ¿Qué incide en la determinación del valor de los Cetes? Entre otras cosas, las leyes de la oferta y la demanda que se encuentran condicionadas a muchísimas razones como lo son, la fortaleza de la moneda, la existencia o astringencia en los mercados de dinero a colocarse, y a una serie de cosas más.

¿Quién finalmente tiene la llave para la determinación? Esto es muy relativo, pero, efectivamente, el Gobierno Federal tiene la oportunidad de no rematar valores a su cargo si no cuadra la tasa que le ofrece el mercado, entonces, siempre podrá salirse de la fijación no rematando al precio que se determinó, por considerarlo, en una forma muy genérica, por las leyes de la oferta y la demanda.

Sabemos que estos valores no se emiten, que todo es simbólico, que se trata de registros electrónicos, que no hay cartones que respalden nada que se llame Cetes, etcétera, sin embargo, mediante un procedimiento de simplificación, ¿quién le señala el valor a los Cetes? En principio, y nada más en principio, se lo señalan las fuerzas del mercado, pero siempre la autoridad que está determinando el *quantum* de los intereses a tales y cuáles plazos, es el emisor, esto es, el Gobierno Federal puede salirse si no le conviene lo que le están ofreciendo.

En otras palabras, finalmente esa facultad de salirse de la mecánica del remate de valores a su cargo, ¿es lo que nosotros estamos considerando como arbitrario? Entonces, para purgar esto el legislador en un momento dado dirá: "Banco de México, en los remates y colocaciones que se hacen —no sé, por decir el lunes, el miércoles y el viernes— tendrá que

colocar instrumentos para determinar el valor.". Y pregunto: ¿Eso sería el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta? Yo todavía lo pongo en duda.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Tiene la palabra el señor Ministro Azuela Güitrón quien seguramente le va a contestar.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Me parece irrefutable lo que dice el señor Ministro Aguirre Anguiano.

Por ejemplo, cuando dice el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta: "..., o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor.", pregunto: Bueno, y esto, ¿con base en qué se determina?

El Gobierno Federal, dice: "En el Registro Nacional de Valores e Intermediarios se encuentra inscrito el valor de 2000.", y en este caso, ¿cómo demuestro que estuvo mal el valor 2000? Eso que se va a inscribir en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios se debe fijar conforme a algo que conozca el contribuyente.

Lo anterior solamente se puede sostener, diciendo: "¡Ah, no!, pero es que el Gobierno es inmaculado y nunca hará algo indebido.", cuando además, como lo dice el señor Ministro Aguirre Anguiano, eso queda sujeto a algo que, aun los que somos ajenos a estas cuestiones financieras, pues lo advertimos medio mágico y que refiere a las variables de la oferta y la demanda en donde observamos cómo para que una acción se sostenga, a veces se realizan operaciones para que dicha acción se conserve como se requiere y, en última instancia, se tenga el control.

El Gobierno Federal es el que dice qué es lo que va a servir para después, incluyendo lo relativo a la proporcionalidad discutible, determinar qué tanto aumentó —entre comillas— la "capacidad impositiva", la "capacidad tributaria" de una persona, y puede instrumentar que se sujete a la ley de la oferta y la demanda o al Registro Nacional de Valores e Intermediarios que, además, si es mayor, deberá atenerse a lo que se dijo y se inscribió en ese Registro.

Y, ¿qué me obliga para determinar ese registro? Regreso a la comparación que hice, cuando la ley señala: "Después, cuando ésta última

sea mayor, el valor que el Gobierno Federal inscriba en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, equiparable a los certificados mencionados, se tendrá que fijar conforme a los siguientes lineamientos." ¡Ah!, pues entonces ahora sí, vía legalidad, estaré en condiciones de decir: "Me están fijando esto. ¡Oye, no!, fíjate que te apartaste de lo que dijo el legislador.", pero de la otra manera, el legislador le está otorgando al Gobierno Federal la facultad de hacer lo que quiera, y esa es la arbitrariedad, no es que incurra en la arbitrariedad sino que se le otorga la posibilidad de ser arbitrario porque nunca se podrá destruir.

Si ante el Tribunal Fiscal de la Federación, digo: "Ese valor que me impusieron para determinar mi gran capacidad contributiva lo inventó el Gobierno Federal.", y me responden: "Oye, no!, si la ley dice que tú te debes atener a eso." ¿Cómo puedo rebatirlo? Ahí es en donde observo que existe la arbitrariedad, esto es, en la imposibilidad que tengo de destruir lo que el Gobierno Federal establezca como elemento básico para la determinación de mi tributo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Castro y Castro.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: Gracias, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

Se plantea un problema cuya superficie es muy clara. Lo ideal es que una ley diga estrictamente todo lo que debe de decir para que, en un momento dado, esa obligatoriedad de la ley pueda sentirse hasta moralmente suficiente. La ley debe decir: "Tú debes hacer esto.", pero también es comprensivo que no siempre en una ley se puedan tener todos los elementos; entonces, se hace un envío a una reglamentación ya minuciosa, en la cual se puedan tener bases ciertas y seguras, esto es, no solo debe existir la legalidad, sino la certeza, la seguridad, de que todos los individuos conocen a lo que deben atenerse.

Dentro de las distintas leyes que nosotros analizamos, las más duras son las penales, en las cuales se dice: "Para que la conducta se considere como delito, debe estar claramente establecida cuál es la conducta que se considera reprochable.". Si no se presentan los elementos tipificados, es inútil, no hay reglamentación, y la Constitución como las constituciones de todos los países, sin analogía ni extensión por mayoría de razón, dice: "Ahí, simple y sencillamente deben presentarse todos los elementos.". No ocurre lo mismo en la materia administrativa, puesto que en ésta, y en otros conceptos legales, sí deben existir estos elementos.

Analicemos otros modelos como bases, por ejemplo, el artículo 107 constitucional que señala: "Todas aquellas controversias a que se refiere el artículo 103 constitucional, se llevarán a cabo de esta forma y sobre estas bases.", y ¿cuáles son las bases que establece el artículo 107 constitucional? Estas bases son muy claras como lo es el que debe existir una agravio personal y directo, el hecho de que la suspensión se otorga bajo ciertos requisitos, etcétera. Estas bases son tan claras que no hay problema mayor que, en un momento dado, reglamentar cuestiones que fueren, en todo caso, muy secundarias.

En consecuencia, considero que cuando para algo tan importante, como lo es un impuesto, se utilizan cuestiones sumamente complicadas, muy técnicas, que representan muchos requisitos y condicionamientos, siempre me quedará la sensación de que todo eso se hace para, con toda comodidad, resolver negativamente una cuestión de impuestos. Y esta es una malicia que le queda a uno siempre en los impuestos, porque se plantean cuestiones como: "¡Oye!, esto se encuentra muy entendible, ¿cómo que no entiendes esto?", a lo que se responde: "No, pues yo no lo entiendo.", por lo que se argumenta: "¡Ah, no!, pues te lo voy a explicar."; pero no se trata de explicar, sino se trata de una base de legalidad y de certeza dentro de la legalidad para que quede claro para todo ciudadano que se encuentra obligado a cumplir con el gasto público y atenerse a él.

Me parece que realmente todas estas minucias que se han examinado en esta sesión indican que paso por paso se ha analizado este asunto, el cual debe quedar perfectamente cubierto, así como que existen una serie de circunstancias muy maleables con las que se puede llegar a una conclusión tan importante como es la afectación del patrimonio de un individuo quien tiene, en efecto, la obligación de cumplir con el gasto público, pero que merece conocer las cuestiones de cumplimiento más elementales y más ciertas.

Por lo anterior, considero que sí existe una violación de garantías constitucionales.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

Quiero insistir un poco en el siguiente punto, en razón de la intervención del señor Ministro Díaz Romero, la cual es bastante sólida y conduce al convencimiento de que el precepto en comento proporciona bases seguras que impiden la arbitrariedad de la autoridad administrativa.

En mi opinión ello no es así. En primer lugar, la Ley del Impuesto sobre la Renta es una ley que impone cargas a los particulares y que, de acuerdo con la disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, se debe interpretar en estricto sentido. Dice el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

"Para los efectos de este capítulo se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior,...".

¿Qué es lo que ocurre con los Cetes? Primero, en forma expresa, en un memorandum, el señor procurador fiscal de la Federación nos informó: "No hay Cetes a 90 días, pueden ser a 91 días, a 89 días, pero es muy difícil que coincidan con un plazo exacto de 90 días."

Si voy a interpretar la norma, en estricto sentido, para mí ese diferencial tiene que buscarse en un documento que reúna lo que señala en este caso la ley, esto es, Cetes a 90 días que no los hay, en principio, porque tienen un corrimiento.

En el documento que nos prepararon los señores secretarios de estudio y cuenta de la Comisión, no se comenta el aspecto de que no hay Cetes a 90 días, pero se dice que es imprevisible el monto del impuesto. ¿Por qué? Porque depende de la ley de la oferta y la demanda.

Hace un momento, nos explicó el señor Ministro Aguirre Anguiano el sistema de remate de los Cetes, en donde existe una oferta, una competencia, y son los compradores de Cetes los que van a determinar mi base gravable dependiendo del monto de su oferta.

Supongamos que hasta aquí la ley nos da certeza, pero, ¿qué sucede después de esto? Continúo con la lectura del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta: "..., o en su defecto —es decir, en defecto de los Cetes—, al valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable ...".

Con anterioridad, el señor Ministro Azuela Güitrón explicó cuál es este Registro Nacional de Valores e Intermediarios, así como sobre qué condiciones o bajo qué requisitos se inscriben estos valores, pero lo más importante, ¿quién determina el valor equiparable a los Cetes? Todo esto parece que deja un campo muy grande de discrecionalidad a la autoridad administrativa.

Llamo su atención en lo siguiente, cuando la citada ley dice: "en defecto de los Cetes", no se refiere a que falten estos instrumentos, sino simplemente a que la tasa del valor inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, sea mayor que la de los Cetes. Esto puede comprender el caso de que no hubieron Cetes, lo cual no es nada insólito de acuerdo con lo que nos explicó el señor Ministro Aguirre Anguiano, porque si la oferta que los compradores de Cetes le hacen al Gobierno Federal no le conviene, éste puede negarse a rematar los certificados y, entonces, estaremos en esta otra situación.

Pero, ¿cuál es el valor?, ¿bajo qué requisitos se inscriben?, ¿cuál es el valor equiparable a los Cetes? A lo mejor existe una ley que lo mencione, sin embargo, en este punto es en donde se presenta la discrecionalidad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Aguinaco Alemán.

SEÑOR MINISTRO AGUINACO ALEMÁN: En el último de los extremos, la segunda parte del primer párrafo del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí se encuentra un tanto ambigua, puesto que deja un margen amplísimo, pero eso no neutraliza ni enerva a la primera parte, que dice: "... al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, ...". Eso está muy claro, la oferta de los Certificados de la Tesorería de la Federación es a 90 días, así es la oferta, y son Certificados de la Tesorería de la Federación aquellos que se encuentren a 28, 90 o más días, por tanto, si existen en la oferta, no es una cosa que se invente.

De hecho, la diferencia de los vencimientos, entre uno y otro Cetes, quién sabe como se determine, pero la oferta de dichos certificados está a 28 días con tal interés, y a 90 días con tal interés, en consecuencia, no me explico cómo el procurador fiscal de la Federación dice que no existen

los Cetes a 90 días, puesto que éstos así están en la oferta que hace la Tesorería de la Federación.

Ahora bien, la ambigüedad que se encuentra en la segunda parte del primer párrafo del citado artículo, más o menos la admito, sin embargo, la ambigüedad que se encuentra en el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación es igual, en razón de que se trata de un Índice Nacional de Precios al Consumidor sumamente complejo que no se determina al arbitrio. El artículo 20 Bis del citado código dice:

"El Índice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20..., se sujeta a lo siguiente:

"I. Se cotizarán cuando menos los precios en treinta ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos veinte entidades federativas, etcétera.

"II. Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos dos mil productos y servicios específicos agrupados en doscientos cincuenta conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos treinta y cinco ramas..., conforme al catálogo de actividades económicas elaboradas por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática."

No continúo la lectura del artículo porque sería prolijo, sin embargo, es complejo y proporciona la misma incertidumbre, tanto la tasa promedio de los Cetes a 90 días como el Índice Nacional de Precios al Consumidor, porque están sujetos al vaivén del mercado, a la oferta y la demanda.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: La Comisión nos presenta un breve análisis jurídico comparativo aplicable a la materia fiscal, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor que menciona el señor Ministro Aguinaco Alemán y que se ha estimado constitucional a partir de la norma vigente desde 1988, y los Certificados de la Tesorería de la Federación.

Observen ustedes lo que menciona el estudio:

"Primera. El Índice Nacional de Precios al Consumidor es la base para la actualización de contribuciones, cuyo monto ya fue determinado con anterioridad; en cambio, los Cetes constituyen un elemento que incide directamente en la determinación de la base gravable que, si bien se ajusta a directrices del Banco de México reconocidas por la Secretaría de Hacienda, no puede ser variable, quedando en incertidumbre el contribuyente respecto del monto que deberá cubrir.

"Segunda. El Índice Nacional de Precios al Consumidor no tiende a alterar el monto de la contribución, sino que le asigna su valor real por virtud de las variaciones económicas; en cambio, los Cetes al ser un factor variable, altera directamente la cantidad a pagar por el impuesto correspondiente derivado del ingreso en servicio, y

"Tercera: El Índice Nacional de Precios al Consumidor se establece por virtud del análisis del conjunto de variables que inciden sobre el aumento de precios reflejado en la inflación, y los Cetes son un elemento de la economía aislado que se da por virtud de la necesidad de financiamiento del Estado que adquiere deuda pública que garantiza a través de estos instrumentos.".

Considero que en este punto deberíamos hacernos la siguiente pregunta: La especulación mercantil, ¿puede incorporarse como mecanismo en la determinación de la base imponible o no puede incorporarse?

Para entender el alcance de la especulación mercantil, es necesario tener presente que los Cetes son títulos de crédito al portador —nadie tiene Cetes, pero así se definen—, en los cuales se consigna la obligación del Gobierno Federal de pagar una suma determinada de dinero en una fecha determinada.

Los valores referidos se emiten por conducto de la Secretaría de Hacienda. El Banco de México actúa como agente exclusivo del Gobierno Federal para la colocación y retención de dichos títulos. La Secretaría de Hacienda determina las condiciones de colocación de Cetes, considerándolos objetivos y con posibilidades de regulación monetaria, financiamiento de la inversión productiva del Gobierno Federal, influencias sobre las tasas de interés y propiciando un sano desarrollo del mercado de valores.

De ello se sigue que, cuando las casas de bolsa y otras entidades auxiliares de crédito compran los Cetes, lo hacen con base al valor que primariamente les asigna el Banco de México, atendiendo a los objetivos antes referidos, de suerte que si éste considera —el Banco— que debe aumentarse tanto el monto como el número de Cetes, para atraer inversión extranjera o porque existe una gran demanda de dólares, y se pretende desalentar esa práctica, colocará entre los compradores de estos títulos de crédito, tasas de interés más atractivas que los eventos antes descritos.

En esta forma si, por ejemplo, emite una serie de Cetes, hoy día, con una tasa de interés del veinte por ciento, mañana podrá colocar otra emisión

al veinticinco por ciento para desalentar la compra de dólares o procurar atraer la inversión extranjera. Así, la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, a la que alude el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es modificada por la Secretaría de Hacienda y el Banco de México por las razones apuntadas en forma discrecional, considerando las leyes de la oferta y la demanda en el mercado.

En tales condiciones, al intervenir en forma directa la Secretaría de Hacienda y el Banco de México, en la determinación de la tasa promedio diaria de los Cetes a que se refiere el citado artículo 78-A, evidentemente se deja en manos de estas dependencias administrativas la determinación de un elemento esencial del impuesto como es la base, conculcando así el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Sí, señor Ministro Silva Meza, tiene usted la palabra.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Para emitir mi punto de vista en este sentido, considero que, si bien es cierto que es permisible y así se ha aceptado por la Suprema Corte, el empleo de mecanismos que impliquen flexibilidad, ésta no debe llegar a grado tal que se funde en la especulación. Creo que esa flexibilidad, si bien, en un determinado momento, puede admitir que se entre al juego de las fuerzas del mercado, de ninguna manera puede estar sustentada en el contenido de lo que es especulación mercantil.

En el caso en donde se alude a los Cetes como instrumentos económicos que garantizan deuda y que están en un juego especulativo mercantil, no pueden considerarse como un factor de certidumbre respecto del establecimiento de uno de los elementos esenciales de las contribuciones.

De esta suerte, si nos centramos en aceptar la flexibilidad, esta sería siempre y cuando fueran instrumentos que si bien son variables, desde luego, no alteren o modifiquen directamente, como sucede con los Cetes, la posibilidad de certidumbre, de certeza, en cuanto al establecimiento de este requisito de la base de la contribución.

Si bien siempre en lo particular he manifestado la simpatía con el principio de legalidad en el establecimiento de cargas tributarias, también he admitido esa posibilidad de flexibilidad como sucedió con el Índice Nacional de Precios al Consumidor, siempre y cuando estuvieran las bases ahí determinadas, pero que no estuvieran sustentadas, desde luego, en la especulación mercantil.

Creo que el capítulo de especulación mercantil que se presenta en este caso con los Cetes, adquiere un valor mucho muy importante.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

El tema es muy interesante. He escuchado opiniones que me invitan a pensar; sin embargo, cada vez que retomo el tema con el ánimo de aceptar la proposición de los diferentes proyectos, no llegan a convencerme.

Por ejemplo, con relación a lo que se acaba de mencionar respecto a que no es posible considerar a los Cetes como aptos para cumplir con el principio de legalidad, en virtud de que son elementos propios de la especulación mercantil, alcanzamos al punto medular del impuesto porque, según el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación.

Lo anterior es, pues, la medida que se tiene para poder determinar la base, en virtud de que el dinero tiene un costo de acuerdo con un índice que se basa en los certificados.

Conforme al préstamo, se otorga un servicio de financiamiento menor a ese índice y precisamente a partir de este índice es de donde se determina cuál es la base impositiva, esto es, la diferencia que existe entre el beneficio que otorga el banco y lo que se puede o se pudo haber pagado de intereses en forma ordinaria, común y corriente. De otra manera, no se puede establecer esa diferencia, cuando tal vez podría pensarse en otro parámetro, en otra medida, pero ésta es tan buena como cualquiera otra.

Por otra parte, también escuché que es muy difícil considerar a los elementos de este impuesto porque inducen a una confusión tal que no se sabe qué es lo que se tiene que pagar. Efectivamente, puede ser más o puede ser menos, pero ello se sabe perfectamente bien, no es algo parecido a aquel impuesto que discutimos del Estado de Nuevo León, contenido en el Decreto 308 de su legislación fiscal.

En relación con este último, me reuní con los secretarios de estudio y cuenta de mi ponencia para discernir si le entendíamos a este impuesto y nadie le entendió. Cuando llegaron los abogados del gobernador y del Congreso del Estado de Nuevo León, les dije: "Oigan, están muy confusos los elementos que considera este Decreto para poder determinar este tributo."; los abogados me dijeron que, efectivamente, habían llegado a la misma conclusión de que no se podía entender ese tributo. En el presente asunto no es así, pues la diferencia entre la tasa pactada en los contratos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, no es confuso ni difícil de entender.

También se ha dicho, para reforzar la idea que se viene sosteniendo muy importante y muy respetable, que no se precisan en la ley los elementos fundamentales del tributo, así como aquello que se dice: "..., o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores...", al respecto considero que podríamos profundizar en el análisis de esta parte en el caso de que se presentara el supuesto, sin embargo, ello no es así, porque en los diez asuntos que hemos analizado, cuando menos en esta ocasión, no existe ni uno solo en el que se haya determinado qué monto del impuesto es el que se paga al banco, entre la tasa favorable que éste proporciona y el dato inscrito en el Registro Nacional de Valores. Todos los asuntos se refieren a lo Cetes.

Ahora bien, cuando ocurra el momento en que debemos analizar el valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, entonces ya será otro aspecto que tendremos que examinar.

Finalmente, quiero abusar de su amabilidad y decir que de acuerdo con la comparación a que se refiere el último proyecto que presenté, a partir de la hoja 86 se transcriben los siguientes artículos de la Ley del Banco de México:

"Artículo 1o. El banco central será persona de derecho público con carácter autónomo y se denominará Banco de México.

"3o. El Banco desempeñará las funciones siguientes:

"I. Regular la emisión y circulación de la moneda, los cambios, la intermediación y los servicios financieros, así como los sistemas de pago;

"II. Prestar servicios de tesorería al Gobierno Federal y actuar como agente financiero del mismo."

"Artículo 62. El Banco de México podrá:

"I. En coordinación con las demás autoridades competentes, elaborar, compilar y publicar estadísticas económicas y financieras, así como operar sistemas de información basadas en ellas y recabar los datos necesarios para estos efectos."

Esto es importante porque el valor de los Cetes no se determina por lo que establece el Banco, sino por lo que determina la ley de la oferta y la demanda.

Hace un momento el señor Ministro presidente Góngora Pimentel mencionó que no importaba si la pregunta fundamental era: ¿Es posible que el principio de legalidad tributaria quede a la ley de la oferta y la demanda? En mi opinión sí, porque lo principal es que éste no quede al arbitrio del aplicador del tributo, ni de las autoridades administrativas. En este caso, el Banco de México es registrador, es coordinador, pero él no fija el valor fundamental, lo da a conocer cuando se presenta el remate, toda vez que la información referente a las tasas de los Certificados de la Tesorería de la Federación colocados a 90 días, se difunde a través de una publicación oficial elaborada por el organismo público federal, encargado del ramo de que se trata, sin que sea el caso de pretender que esas cifras deban ser desconocidas, mientras no estén publicadas en el Diario Oficial de la Federación por lo que en esta parte se contesta otra de las múltiples cuestiones planteadas por el quejoso cuando dice que no valen porque no se encuentran publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

En la página 91, después de transcribir varios artículos y la tabla del artículo 141, se dice:

"Con arreglo a estos preceptos, el empleador que concede a sus trabajadores préstamos en los términos previstos en el artículo 78-A de la ley reclamada, tiene el deber de retener de los pagos en efectivo que realice en favor de aquéllos por concepto de salario, una suma equivalente al importe del impuesto causado para efectos de enterarlo al Fisco.

"De lo anterior se sigue que asiste razón al quejoso cuando afirma que la retención prevista en la ley reclamada no se produce sobre el ingreso gravado, sino sobre los salarios devengados; sin embargo, esta circunstancia no conlleva un vicio de inconstitucionalidad de la ley por infrac-

ción al principio de legalidad o al principio que en otras latitudes se ha denominado de razonabilidad, pues debe tenerse presente la naturaleza del objeto gravado."

Hasta este punto expreso mis comentarios, para posteriormente exponer la parte en el proyecto en donde se alude a la comparación entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor y los Cetes.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Se pregunta a los señores Ministros si se plantea la votación en los siguientes extremos, y aclaro que sería una vez que localice la parte conducente el señor Ministro Díaz Romero, por lo que la votación podría plantearse en el siguiente sentido: ¿Qué significa el principio de legalidad tributaria? Significa que: 1) Una ley formal y material debe establecer todos los elementos de la contribución o las bases para su determinación, o bien, 2) El principio de legalidad tributaria permite que se enuncien nada más los elementos y que la determinación de la base quede a la especulación mercantil. Estos serían los dos extremos que se someterían a la consideración de los señores Ministros para una primera votación.

Sí, señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Muy brevemente voy a hacer uso de la palabra. Cuando hablaba el señor Ministro Díaz Romero pensé que nos quería convencer de que sí se cubría el principio de legalidad, porque el valor de los Cetes lo determina la ley de la oferta y la demanda, pero también pensé que existe tanta incertidumbre en esto que, en pocos años, hemos observado al valor de los Cetes en menos del catorce por ciento y en más del sesenta por ciento. En mi opinión, el requisito de legalidad no se cumple jamás con los Cetes.

También estuve pensando lo siguiente: Realmente estamos complicando la discusión porque no estamos alcanzando al aspecto medular de la misma, en razón del método que elegimos.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: He confesado mi gran ignorancia en estas materias financieras, sin embargo, en mi opinión, esto se sujeta a la ley de la oferta y la demanda.

Ahora bien, ¿puedo manipular e intervenir en la ley de la oferta y la demanda y lograr que ésta suba o baje? Porque al poder hacer eso, y al observar que eso es lo que hacen, por ejemplo, en la Bolsa de Valo-

res, se dice: "Vendan esto, ahora no vendan esto.", la ley de la oferta y la demanda depende de la voluntad de los particulares, el Estado no puede intervenir en ello.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Azuela Güitrón, observo que usted está argumentando en contra de lo que mencionó el señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: No, lo que ocurre es que no me convence que algo que dependa de la ley de la oferta y la demanda, incida en la determinación de lo que se debe pagar, esto es, que se encuentre sujeto a algo que, incluso, es susceptible de manipulaciones.

Considero que el éxito, con relación a lo que mencionó el señor Ministro Aguinaco Alemán, respecto del Índice Nacional de Precios al Consumidor, es que efectivamente es complejo el procedimiento, pero no existe otra forma de determinar la inflación sino a través de un procedimiento complejo, el cual permite que al considerarse a todos estos distintos artículos, de algún modo permite obtener una especie de indicador lógico respecto a cómo se encuentra el alza de la vida y no solo de un factor que, como lo dice la Comisión, se trata de un fenómeno de inflación, porque lo que tenemos en este caso realmente es algo fácilmente manipulable.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias. Simplemente para hacer una distinción y que no exista ninguna confusión que, aunque no la tenemos, se debe insistir en ello.

Una cosa es que exista el juego libre de la oferta y la demanda, pero cuando se introduce la especulación mercantil se acaba con todo el cuadro en tanto que se puede manipular y se puede orientar la oferta y la demanda, y si los Cetes se encuentran sujetos a ello, desde luego que tienen que desvincularse como uno de los requisitos fundamentales de una contribución.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Todo esto lo observo como un escenario en donde no existen absolutos.

Que el Estado pueda manipular la ley de la oferta y la demanda categóricamente y esto deba aceptarse como una verdad, estoy en total

desacuerdo. El Estado tiene ciertos mecanismos para que, en alguna forma, pueda tamizar un guarismo que pueda resultarle no conveniente al Estado en un momento determinado, pero tanto como que pueda regular la ley de la oferta y la demanda, no. Estoy en total desacuerdo con esta postura.

¿Qué es lo que sucede en este caso? El Gobierno Federal quiere cobrar impuestos verdaderos y trata de ir al impuesto verdadero, con dinero verdadero, al valor real del dinero y esto, en principio y nada más en principio, no tiene porqué alarmarnos como lo es el que cobre impuestos reales con valores reales de dinero. Lo que sucede en este caso es que, a diferencia de los particulares a los cuales no los obliga el artículo 31 constitucional, al Estado sí lo obliga, y en este punto existe una pequeña gran diferencia.

El Estado está obligado por ciertas taxativas que no obligan a los particulares en sus transacciones en interrelaciones negociales y, sin embargo, el Estado sí está obligado a estas taxativas. ¿Cuáles son? Pues, que se contenga en ley lo que ya sabemos que se debe contener en ley. ¿Hasta qué punto y grado el Estado, por su propia autoridad, puede alterar la ley de la oferta y la demanda? Considero que el Estado puede influir en situaciones de matiz y nada más que de matiz, en un momento y circunstancias determinadas, pero no puede modificarlo en lo absoluto. En ello estoy totalmente de acuerdo.

En consecuencia, creo que nuestro ángulo de apreciación con relación a estos problemas, no puede llevar a abrir al diafragma del análisis en una forma tan desmesurada, debemos tener siempre presente al artículo 31 constitucional y, a través de ello, analizar el principio de legalidad, así como percatarnos si los Certificados de la Tesorería de la Federación, que son el indicador más destacado que invoca el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son indicadores que pueden determinarse en una forma que no otorguen seguridad jurídica al contribuyente, y que con ello se vulnere el principio de legalidad.

Si los Certificados de la Tesorería de la Federación fueran un referencial inequívoco para el contribuyente, en donde en todo caso la autoridad administrativa no pudiera incidir respecto de ellos, deberíamos de pensar que sí existe cubrimiento al principio de legalidad tributaria. Sin embargo, debo mencionar que, por lo que he escuchado hasta este momento, estoy convencido de que no se satisface el requisito constitucional de legalidad tributaria.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Aguinaco Alemán.

SEÑOR MINISTRO AGUINACO ALEMÁN: Voy a ser muy breve. Estamos en un sistema de libre mercado, de acuerdo con el artículo 28 constitucional, y es esencia del tráfico mercantil: La especulación mercantil. No tiene sentido el tráfico mercantil sino hay especulación, la especulación mercantil es propia de todo sistema de libre mercado; esto por un lado.

Por el otro lado, la seguridad jurídica sí la otorga la ley en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se encuentra sujeto al vaivén de un mercado de demanda y oferta de capitales, así como a las exigencias de este mercado de aumentar el dinero o de recogerlo, lo cual es propio del sistema monetario de libre mercado.

El Índice Nacional de Precios es tan inseguro en su monto, como los Certificados de la Tesorería de la Federación, conforme se desprende de la lectura de la fracción V, del artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación.

Debo mencionar que si la Suprema Corte aceptó como constitucional la mecánica de determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, como base para cobrar un tributo, no observo ningún inconveniente para que también se acepte la mecánica de los Cetes, la cual es más sencilla.

La fracción V, del precepto aludido, dice: "El Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres.". Ahora bien, ¿qué contribuyente sabe cuál es esa fórmula? Creo que aquí, ninguno de nosotros la sabemos.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Lo que sé es que existe un proyecto que propone la inconstitucionalidad sobre el particular.

SEÑOR MINISTRO AGUINACO ALEMÁN: Bueno, efectivamente existe un proyecto, pero éste todavía no lo analizamos.

Continuando con la lectura del precepto, dice: "... . Se aplicarán ponderadores para cada rubro del consumo familiar considerando los conceptos siguientes: ...". ¿Cuáles son esos ponderadores? No se sabe, en este punto sí existe una ambigüedad completa.

En mi opinión, para ser congruentes, si a este sistema que establece el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación lo consideramos constitucional, el otro que es más sencillo debe seguir la misma suerte.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señora Ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, deseo formular una petición a la Comisión, si es usted tan amable. Me gustaría conocer, como dato histórico, en qué terminó el asunto de los empleados de la Banca que se manifestaron cuando los Cetes estaban cotizando alto. A estos empleados se les retenía todo su ingreso y verdaderamente no recibían ningún tipo de percepción para el pago del impuesto sobre la renta de los créditos bancarios o créditos hipotecarios que tenían y entiendo que hubo una negociación con la Secretaría de Hacienda, después de varias manifestaciones de los empleados bancarios.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Que tome nota la Comisión de secretarios de estudio y cuenta, respecto de la petición. Si los señores Ministros no tienen mayores observaciones, se levanta la sesión.

Debate Realizado en Sesión Privada

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

SESIÓN PRIVADA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL MARTES TRECE DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor secretario de estudio y cuenta Cortés Galván, sírvase dar lectura al decreto.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA CORTÉS GALVÁN: PRIMERO: Con mucho gusto, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

"Decreto por el que se autoriza al Ejecutivo Federal para emitir Certificados de la Tesorería de la Federación.

"Artículo Único. Se autoriza al Ejecutivo Federal para emitir, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Certificados de la Tesorería de la Federación, cuyas características y circulación se ajustarán a lo siguiente:

"I. Serán títulos de crédito al portador, a cargo del Gobierno Federal.

"II. El valor nominal de cada título será de cinco nuevos pesos o múltiplos de esta cantidad.

"III. Serán pagaderos en la Ciudad de México, Distrito Federal, en las oficinas del Banco de México, por su valor nominal.

"IV. Podrán devengar intereses, quedando facultada la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para colocarlos a descuento o bajo par. En el caso de que devenguen intereses, podrán llevar cupones para su pago, los cuales serán títulos de crédito y se registrarán conforme a lo establecido en el acta de emisión respectiva.

"V. El Banco de México actuará como agente exclusivo del Gobierno Federal para la colocación, redención, compra, venta y en su caso, pago de intereses, de los Certificados de la Tesorería de la Federación.

"Los títulos se mantendrán en todo tiempo en depósito centralizado en administración en el Banco de México por cuenta de los tenedores. Dicho Banco efectuará las transferencias de los certificados mediante traspaños en las cuentas de depósito que lleve a los respectivos depositantes, quedando facultado para transferir en esta forma la titularidad de uno o más de estos certificados.

"VI. Los aumentos netos en la circulación de Certificados de la Tesorería de la Federación se computarán dentro de los montos del endeudamiento directo neto del Gobierno Federal que el Congreso de la Unión fije para el ejercicio fiscal correspondiente en los términos de los artículos 9o. y 10o. de la Ley General de Deuda Pública.

"VII. Los montos, rendimientos, plazos y condiciones de colocación, así como las demás características de las diversas emisiones, serán determinadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo previamente la opinión del Banco de México.

"En la determinación de las emisiones y de las respectivas características, deberán considerarse las condiciones de los mercados crediticios, las necesidades de financiamiento de proyectos de desarrollo, así como el objetivo de propiciar un sano desarrollo del mercado de valores."

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Díaz Romero, tiene usted el uso de la palabra.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias señor Ministro presidente Góngora Pimentel. En la sesión de ayer se intercambiaron varias impresiones con relación al problema del principio de legalidad tributaria, por lo que con el auxilio de un secretario de estudio y cuenta de mi ponencia, he preparado unas notas que, si ustedes me lo permiten, voy a leer a continuación:

"El argumento de inconstitucionalidad se hace consistir en que la ley no determina las bases ni los criterios para la fijación de los Cetes, siendo que se trata de un elemento necesario a considerar para el cálculo de la base gravable y consecuentemente incide en la carga fiscal.

"De tal planteamiento es atendible, en principio, que los Certificados de la Tesorería de la Federación son un elemento necesario para calcular la base gravable, importante y acertado postulado que de suyo clarifica una diferencia en cuanto al papel que en el caso juegan los Cetes, que sirven para calcular y no para determinar la base impositiva."

Quiero precisar sobre el particular, porque el día de ayer se dijo varias veces que era indeterminable la base y, en realidad, la base es perfectamente clara, los Cetes solamente sirven para calcular la base en cada caso. Continúo con la lectura:

"Podría decirse que ambos términos representan la misma función, pero no es así. El cálculo es una operación que se hace para conocer el resultado de la combinación de varios números, esto es, atañe a una función aritmética que está subordinada a variables predeterminadas, en cambio, la determinación implica la fijación de las variables a que se subordina el cálculo.

"La conjugación de las anteriores acepciones gramaticales da como resultado que, para el cálculo, es preciso que exista una previa determinación de las variables, por tanto, el cálculo depende de la determinación, de lo que se sigue que con razón se dice que los Cetes se emplean, en la especie, como un elemento de cálculo y no de determinación, entonces, como premisa, resulta que los Cetes no determinan la base gravable sino auxilian en su cálculo y, más exactamente, en el de los ingresos afectos al pago del tributo, así, los Cetes no aportan o determinan uno de los elementos esenciales de la contribución, sino que ayudan a conocer con certidumbre el ingreso que la ley considera afecto al impuesto.

"La determinación de la base se encuentra claramente prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta y particularmente en el mismo artículo 78-A que al respecto establece: '... las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior...', luego, la remisión a los Cetes

que la ley realiza es solo un elemento referencial para el cálculo de la base, esto es, la precisión de una variable que servirá para dimensionar el monto del ingreso afecto a la contribución.

"Por consiguiente, la circunstancia de que los Certificados de la Tesorería de la Federación no sean determinados en cuanto a su monto y rendimiento por el legislador, no vulnera el principio de legalidad tributaria, pues se insiste, éstos son solo un elemento de cálculo del ingreso como muchos otros existen, entre otros, los dictámenes de peritos, los dictámenes financieros, la autodeterminación de impuestos por el contribuyente o la liquidación hacendaria.

"En el caso, el legislador al definir y pormenorizar los elementos del impuesto, estableció el elemento de cálculo 'Cetes', por lo que resulta excesivo exigir que también determine el monto y rendimiento de éstos, pues entraría en terrenos de accertamiento tributario que ya no corresponden al principio de legalidad.

"Preponderante resulta preguntarse: ¿Porqué el legislador determinó como elemento de cálculo a los Cetes y no al Índice Nacional de Precios al Consumidor o a otro elemento de cálculo? Precisamente, por la idoneidad funcional que representa el cuestionado elemento, en relación con la materia a calcular, que es, un ingreso por financiamiento en crédito.

"¿Cómo calcular un ingreso por financiamiento en crédito? ¿A través del Índice Nacional de Precios al Consumidor? Al parecer no, pues este es un elemento de cálculo de la inflación y desarrollo económico del país, no del valor del crédito. El elemento adecuado y que brinda certidumbre al respecto es, sin lugar a duda, los Certificados de la Tesorería de la Federación que son un elemento que rige el costo del crédito mínimo en el país.

"Los Cetes son un elemento que rige meridianamente el valor de las operaciones crediticias en México, pues sirve de referencia para determinar el interés en el sistema de intermediación financiera, esto es, sirve como a todas luces se sabe para determinar el costo de captación y el de colocación del recurso económico, es decir, los intereses que las instituciones financieras pagan por las inversiones y depósitos, así como el que cobran por concepto de préstamos que realizan, así como el rendimiento de las enajenaciones de título valor.

"Resulta incontrovertible y, en todo caso, materia de discernimiento en cuanto al tópico de la proporcionalidad tributaria, que la obtención de un préstamo por el patrón a una tasa de interés inferior a la que se maneje en el mercado, representa un beneficio para el trabajador puesto que, de no haberlo obtenido en esas condiciones de su patrón, como una prestación laboral, indudablemente que habría tenido que acudir al mercado general en el que no solo tendría que pagar un interés a una tasa de Cetes, sino a una muy superior.

"Consecuentemente, para determinar el monto de ese beneficio económico, tiene que acudirse al empleo de un elemento de cálculo de la misma naturaleza y de orden medio como son los Cetes que, además, representan un parámetro real para identificar la extensión de la prestación laboral, es decir, el sacrificio patronal y, correlativamente, el beneficio del trabajador, puesto que si el primero, en lugar de prestar ese dinero a su trabajador lo invierte precisamente en Cetes, habría obtenido una ganancia que traslada a su trabajador como un privilegio por estar a su servicio.

"No debe causar asombro que el legislador precise el empleo de elementos de cálculo como los Cetes, cuando son de la misma especie de la base que pretende calcular, en el caso, financiamiento o costo de crédito. Raro y contrario a la lógica sería que empleara otro elemento como sería el Índice Nacional de Precios al Consumidor, que no determina concretamente el costo del crédito.

"Es importante no soslayar cuál es la razón y justificación del impuesto de que se trata, que aparece enunciada en la exposición de motivos que dio origen a la legislación del artículo 78-A, a fojas 54 del apartado de la ceja cinco, que es gravar un ingreso que se encuentra oculto en el otorgamiento de créditos patronales, ingreso que solo es posible calcular mediante una referencia exacta con las variables económicas del mercado, como es la representación por los Cetes.

"De otorgarse la protección constitucional, indirectamente se consentiría que las percepciones o ingresos reales de los trabajadores no quedaran gravadas por el impuesto sobre la renta, en razón del beneficio económico que éstos obtienen con el salario, como son el otorgamiento de créditos preferenciales que les evitan acudir al sistema financiero —por así decirlo ‘ordinario’— o a soportar las tasas de interés general, por lo que el tributo debe existir en ambos casos para evitar la elusión fiscal —que por cierto también reporta un beneficio para el patrón— que dis-

minuye el monto de su nómina al disfrazar los salarios mediante el otorgamiento de crédito, los que redundan en que a su vez él tenga una base menor en relación con el cálculo de otras contribuciones como son el impuesto sobre nóminas, las aportaciones de seguridad social, etcétera, lo que provoca que se multiplique la elusión.

"En vía de corolario, cabría preguntar: ¿Cuál sería entonces el medio para determinar el ingreso de que se trata?".

En este punto quisiera reiterar que como en la vida actual el principio de legalidad tributaria necesita ajustes, no es posible concebir al principio de legalidad tributaria como lo era a principios de siglo, cuando las relaciones económicas eran estables.

Las cosas son diferentes en la actualidad, el mundo es cambiante, la importancia que tiene el financiamiento correspondiente y las tasas de interés en países que ni siquiera nos imaginábamos antes, repercuten horas después entre nosotros con alzas y descensos.

En esta relación cambiante, quisiera que nos colocáramos por un momento en el lugar del legislador hacendario: ¿Cómo hacer para manejar esa situación tan fluida si no es forzosa y necesariamente a través de indicadores flotantes? Por ejemplo, si no se hubiera establecido el Índice Nacional de Precios al Consumidor, no podría fácil y accesiblemente la Hacienda Pública continuar caminando, y este caso es similar, pues se trata de un indicador flotante específicamente determinado para las cuestiones de los créditos. El hecho de que se utilice para los efectos del cálculo y no para la determinación de la base, es muy importante que lo tengamos en cuenta.

Estos son los puntos que quería comentar con ustedes, a propósito del estudio y reflexión sobre el tema en particular.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias, señor Ministro Góngora Pimentel.

Me dan mucho gusto las notas presentadas por el señor Ministro Díaz Romero, porque me confirma la necesidad de analizar el aspecto que se relegó el día de ayer.

Por seguir la sugerencia de la Comisión se estudió, en primero término, el principio de legalidad. Relegamos lo anterior y el señor Ministro Díaz Romero nos presenta en evidencia, el día de hoy, que debemos estudiar si existe contribuyente e impuesto antes, y luego estudiar si se cumple o no con el principio de legalidad.

Si bien vemos, la mitad del memorial que nos presenta el señor Ministro Díaz Romero, trata de justificar el ingreso como gravable, asegurando ante todo que sí existe un ingreso real, e incide en el tema que el día de ayer tuvimos prohibido tratar.

En la primera parte de su memorandum, se dice que se cumple con el principio de legalidad desde el momento y hora en que el impuesto se diseña como un diferencial entre la tasa convencional y la tasa de mercado de Cetes —porque éste es el referente y nos hace todas las explicaciones del caso—, se está aludiendo al principio de legalidad.

En mi opinión nos encontramos exactamente en donde estábamos ayer, por lo que les invito a recapitular sobre la necesidad de no prestar en este caso atención a la Comisión, en el sentido de estudiar en primer término al principio de legalidad, toda vez que considero que si llegamos a la conclusión de que el impuesto es constitucional, éste puede generar sus propias consecuencias, y si llegamos a la conclusión contraria respecto a que es inconstitucional la forma en que se encuentra concebido el impuesto, se acaba la discusión y ya no tenemos porqué estudiar este segundo capítulo del principio de legalidad.

Lo anterior lo menciono en razón de que me dio mucho gusto escuchar este memorandum del señor Ministro Díaz Romero, toda vez que incide en la necesidad de que primero estudiemos la constitucionalidad del impuesto, si hay realmente un ingreso o si no hay tal ingreso, esto es, los otros elementos del tributo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Considero que estamos muy encaminados con relación a este tema de legalidad y que, si bien, el señor Ministro Díaz Romero hace alusión a otros elementos del impuesto, como lo es la existencia de un ingreso real —el cual él lo da por hecho en su argumentación—, ello debe considerarse solamente como un elemento de apoyo. En mi opinión se puede concluir con el estu-

dio de este tema de legalidad y analizar el otro tema, según la decisión que acordemos.

Llama mi atención el documento del señor Ministro Díaz Romero que, con una precisión muy delicada, trata de diferenciar los concepto de "determinación de la base" y "cálculo de la base".

El señor Ministro Díaz Romero nos dice que la base se encuentra perfectamente determinada en la ley y sobre ello no existe la menor duda. La base es el resultado entre el premio o interés convencional que el patrón le cobra a su trabajador y el interés que reditúan los Cetes, por lo que en esta determinación no existe algún problema.

Asimismo, menciona que el referente Cetes solamente se usa para el cálculo de la base, sin embargo, resulta que este elemento, que utiliza la ley para la determinación del impuesto, es el que nosotros estamos criticando, es decir, no nos queda duda en cuanto a que existe un parámetro claro para el cálculo de la base y que es el de los Cetes, pero este parámetro es el que está en entredicho.

Se ha sustentado el criterio y se han proporcionado argumentos, en el sentido de que los Cetes son un elemento claramente determinado en la ley, pero manipulable por la autoridad encargada de emitir y autorizar los Cetes.

Solicité que se diera lectura al decreto del Poder Legislativo, en el cual se autoriza y regula la emisión de estos títulos de crédito. Si ustedes observan la página 81 del proyecto, en donde se transcribe el citado decreto, en el punto VII se dice:

"VII. Los montos, rendimientos —es decir, los intereses—, plazos y condiciones de colocación, así como las demás características específicas de las diversas emisiones, serán determinadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo previamente la opinión del Banco de México."

Esta disposición legal que permite la emisión de Cetes, a la vez autoriza a la Secretaría de Hacienda la fijación del monto de los intereses, y aquí es en donde claramente en la ley aparece referido, y adolece de precisión, por cuanto a que el monto de los rendimientos de los Cetes, esto es, la variable, es la que va a fijar la Secretaría de Hacienda.

Nos explicó el señor Ministro Aguirre Anguiano que lo anterior no siempre sucede así y que, generalmente, el rendimiento de los Cetes es en función de las leyes del mercado, pero que tienen también finalidades secundarias como lo son, controlar una mayor fluidez de préstamos, controlar el tipo de cambio, es decir, otras cosas ajenas al cobro de un impuesto, por lo que en esta función de utilidad del instrumento Cetes, la Secretaría de Hacienda ocasionalmente interviene para señalar el monto del rendimiento.

Yo no aludo directamente a estas cuestiones de hecho, me basta con que la ley señale que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo previamente la opinión del Banco de México, determinará el rendimiento de los Cetes, para decir: "Esto no cumple el principio de legalidad tributaria, porque traslada a una autoridad administrativa un elemento identificado ciertamente en la ley, pero no precisado en todo su contenido."

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Azuela Güitrón.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Solicité rápidamente la palabra para continuar con el argumento del señor Ministro Ortiz Maya-goitia, quien se detuvo en el párrafo anterior de la lectura.

Si observamos el segundo párrafo del VII punto del decreto, se corrobora que existen una serie de elementos que no tienen ningún parámetro legal y que, por lo mismo, quedan a la decisión de la Secretaría de Hacienda.

El segundo párrafo de la citada fracción, dice: "En la determinación de las emisiones y de las respectivas características, deberán considerarse las condiciones de los mercados crediticios, ...". Esto podría quizás tener alguna objetividad.

Las necesidades de financiamiento de proyectos de desarrollo, ¿con base en qué se consideran las condiciones de mercado?, ¿cuáles son los proyectos de desarrollo?, ¿quién fija qué son los proyectos de desarrollo?, ¿quién determina qué es necesario en materia de financiamiento? Pues, la Secretaría de Hacienda.

No existe ninguna ley que diga: "Se considerará que existen necesidades de financiamiento en proyectos de desarrollo, tales y tales.", o

bien: "Se considerarán como proyectos de desarrollo, tales y tales.". Esto queda completamente a la decisión de la autoridad administrativa, porque el propio legislador le señala un campo tan amplio que, finalmente, ella es la que lo establece.

Considero que lo que dijo el señor Ministro Aguirre Anguiano es interesante, pero recuerden que la inconstitucionalidad de los preceptos no radica en la bondad o la maldad de quien hace la aplicación, sino en la posibilidad de que utilicen con maldad su facultad, en otras palabras, no podemos establecer la constitucionalidad o inconstitucionalidad en razón de que sea arbitrario o no sea arbitrario, sino en razón de que pueda ser arbitrario, ahí es en donde está la inconstitucionalidad, es decir, que le otorgue a la autoridad la posibilidad de actuar con arbitrariedad. A lo mejor nunca actúa con arbitrariedad y como dice el señor Ministro Aguirre Anguiano, el Banco de México y la Secretaría de Hacienda no pueden hacer lo que ellos quieran, sin embargo, sí podrían hacerlo porque la ley no les señala un esquema riguroso y estricto.

Si regresamos al tema del Índice Nacional de Precios al Consumidor, se le dice al contribuyente: "Tú tienes que utilizar tantas plazas para hacer el cálculo.", y si en un momento éste responde: "Oye, nada más consideré quince plazas.", la autoridad puede argumentar: "Esto se apartó de la ley, pues solo se consideraron quince plazas, y la ley señalaba que se deberían de considerar treinta.".

Ahora bien, en cuanto a la canasta básica, si la autoridad consideró artículos que no son parte de la canasta básica, ello puede desvirtuarse, pero en este caso vamos a suponer que la Secretaría de Hacienda determine: "Estimo que estos proyectos de desarrollo son los viables y que deben financiarse.". Esto, ¿cómo lo puedo ponderar?, ¿cómo le puedo decir que estuvo mal, si ella es la que recibe abiertamente del legislador la posibilidad de discernir sobre esto, así como el objetivo de propiciar un sano desarrollo del mercado de valores?

Por su parte, ¿qué es el sano desarrollo del mercado de valores? Acaso existe un ley que señale: "Se entenderá por sano desarrollo del mercado de valores el que permita que se hagan tales y cuales operaciones, que se tengan tales y cuales intereses.". No, por lo que se pregunta entonces: ¿Qué es un sano desarrollo del mercado de valores?

En otras palabras, hay una serie de elementos cuyo contenido no se encuentra en la ley y, por lo mismo, para ello existe un margen amplí-

simo. Podría ocurrir que se dijera: "Y se entenderá como sano desarrollo del mercado de valores el que las casas de bolsa estimen ...", bueno, pues entonces se delegaría a las casas de bolsa la determinación de estos elementos, de modo tal que, continúo con la idea de que esto viola el principio de legalidad porque se establecen una serie de mecanismos.

¿Por qué es importante el Índice Nacional de Precios al Consumidor? Es importante porque con este índice se determina un problema de inflación general. La distinción a que se refiere el documento del señor Ministro Díaz Romero, respecto de que solo sirve para calcular y poder determinar la base del tributo, en realidad pues éste se tiene que calcular, si no, ¿cuál es la base del tributo? Establecer en la ley, cómo se debe determinar la base del tributo, introduce un elemento sin el cual no se puede llegar a la determinación de la base, y ese elemento es el que representa un margen de arbitrariedad a favor de la autoridad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Desde luego que me pronuncio a favor del memorandum del señor Ministro Díaz Romero.

En relación a los comentarios que acabamos de escuchar del señor Ministro Azuela Güitrón, nada más quiero que se tenga presente el artículo 26 constitucional, que dice:

"El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional...

"Los fines del proyecto nacional contenido en esta Constitución determinará los objetivos de la planeación. La planeación será democrática. ... Habrá un plan nacional de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.

"La ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, ...", etcétera.

Después el artículo 73, fracción XXIX, letra D, de la Constitución, dice:

"El Congreso tiene facultad:

"XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional de desarrollo económico y social."

Consecuentemente, todos estos programas y proyectos necesarios para el desarrollo económico de México, se encuentran contenidos en el Plan Nacional de Desarrollo, los cuales se rigen por el decreto respectivo que ha expedido el Congreso de la Unión, entonces, no existe una vaguedad y apertura para actuar arbitrariamente sobre ellos, por tanto, es congruente el decreto de 1993, con relación a la expedición de los Certificados de la Tesorería de la Federación, cuando en el segundo párrafo de la fracción VII de dicho decreto se alude a que deberán considerarse las condiciones de los mercados crediticios, así como las necesidades de financiamiento de los proyectos de desarrollo. ¿Cuáles proyectos de desarrollo? Los que se establecen en el Plan Nacional de Desarrollo, de acuerdo con la ley reglamentaria respectiva.

¿Qué esto se trata de un tema eminentemente económico? Desde luego que lo es, todos los impuestos descansan sobre una base económica y su determinación depende de las ganancias, de las deducciones, de las razones económicas de crédito o de conveniencia que, por un momento, pueden ser fluctuantes.

Por lo anteriormente expuesto, estoy totalmente de acuerdo con los proyectos del señor Ministro Díaz Romero. No existe tal imprecisión, o bien, si se trata de una imprecisión entonces es la misma que existe en el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, pues se refiere a una base fluctuante. ¿Por qué es fluctuante? Porque las condiciones nacionales, como lo acaba de citar el señor Ministro Díaz Romero, son muy variables y están sujetas a transacciones momentáneas a través de los medios electrónicos, en donde ya no se usa ni siquiera el telégrafo, sino que son fracciones de segundo en las que corren esas transacciones y movimientos crediticios y esto no solo lo conoce el Banco de México y la Secretaría de Hacienda, por ello, no me parece nada extraño que se utilicen estos certificados y, sobre todo, porque se encuentran previstos en la Constitución y en las leyes reglamentarias expedidas por el Congreso de la Unión.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor secretario general de acuerdos, por favor tome usted la votación.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor Ministro presidente Góngora Pimentel, con mucho gusto.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: El artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí viola el principio de legalidad tributaria.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Igual.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: En el mismo sentido.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: No viola el principio de legalidad tributaria.

SEÑOR MINISTRO AGUINACO ALEMÁN: No viola el principio de la legalidad.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Sí viola el principio de legalidad tributaria.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: En los mismos términos.

SEÑOR MINISTRO ROMÁN PALACIOS: En el mismo sentido.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Confío en el principio de legalidad tributaria.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Sí viola el principio de legalidad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Sí viola el principio de legalidad tributaria.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay mayoría de ocho votos en el sentido de que sí viola el principio de garantía de legalidad tributaria.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Sí, señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: En esta sesión se han proporcionado razones muy importantes para justificar la violación al principio de legalidad tributaria y que tienen mucho que ver con la intervención del señor Ministro Azuela Güitrón, al comparar la norma relativa de la fracción VII del decreto que autoriza la creación de los Cetes, con el anterior artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, e

inclusive con el artículo 20 Bis del mismo código, sobre el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Sugiero que al redactarse el engrose se consideren estas intervenciones y se realice la comparación con aquella otra norma.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Sí, señor secretario de estudio y cuenta Suárez Camacho.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Al conocer el resultado de la votación y previendo esta circunstancia, la Comisión considera pertinente dar lectura a uno de los puntos de las observaciones en materia de proporcionalidad, únicamente para someter a la consideración de los señores Ministros la precisión de los efectos del amparo que, en el concepto de esta Comisión, sería en el sentido de que no se acumulara como ingreso gravable, para los quejosos, el concepto de ingreso en servicio que establece el artículo 78-A de la ley de referencia. Si se me permite, daré lectura al párrafo correspondiente que se localiza en la quinta hoja de la sección denominada "Observaciones".

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Azuela Güitrón.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Hago uso de la palabra para precisar la sugerencia del señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

En realidad el argumento es de él y debe partirse de su argumento. Yo, solamente complementé argumentos que el señor Ministro Ortiz Mayagoitia expresó con puntos suspensivos, los cuales traduje para aterrizar la última parte de la fracción VII del decreto, por tanto, se tiene que partir del planteamiento que hizo el señor Ministro Ortiz Mayagoitia desde un principio, en relación con este decreto al que tenía que acudirse.

El asunto ya está votado y por esa razón no abundo más sobre el particular, no obstante que tengo algunas consideraciones en cuanto a la intervención del señor Ministro Aguinaco Alemán, sin embargo, considero que éstas se encuentran implícitamente establecidas.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Muy bien, inicie con la lectura señor secretario de estudio y cuenta Suárez Camacho.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: La lectura a la cual hice referencia, consta de tres párrafos muy breves que se localizan en la página 5 de la sección denominada "Observaciones", mismos que dicen:

"I. En la foja 81 del proyecto del señor Ministro presidente Góngora Pimentel, se menciona que la tasa aplicada al gravamen es la diferencia entre el préstamo y el valor de los Cetes, lo que tal vez no sea exacto puesto que parece ser que el resultado de la aplicación del artículo 78-A constituye un ingreso acumulable a los demás del capítulo relativo a ingresos sobre el producto del trabajo y no un impuesto diferente respecto del cual se efectuará la retención sobre los pagos en efectivo que por salarios se hagan a la persona de que se trate, en términos de lo que dispone el último párrafo del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

"El pago provisional respectivo, una vez efectuada la retención descrita, se calculará con base en la tabla prevista en el referido artículo 80, aplicando en lo conducente el subsidio para pagos provisionales señalado en el numeral 80-A y el crédito al salario mensual consignado en el artículo 80-B, lo que al parecer protege las percepciones correspondientes al salario mínimo del trabajador.

"Finalmente, en términos de los artículos 141, 141-A, 141-B y 141-C, contra el impuesto del ejercicio que resulte serán acreditables los pagos provisionales efectuados por el contribuyente debiendo considerarse también el subsidio y crédito anuales, en términos similares al cálculo mensual."

Esto es todo, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Muy bien. Es importante sostener una conferencia con la prensa, por lo que sugiero que el señor Ministro Ortiz Mayagoitia lleve a cabo esta conferencia tanto en relación con el artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como respecto del artículo 14 del mismo ordenamiento y el cual se encontraba pendiente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Deseo hacer una consulta al Tribunal ¿Hasta este punto debemos dejar el estudio de los temas por

virtud de haber concluido amparar respecto del principio de legalidad?, o bien, como lo proponía el señor Ministro Aguirre Anguiano, ¿debemos continuar con la discusión de los otros temas que la Comisión nos presenta?

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Considero que es suficiente con este estudio. Sí, señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias. En mi opinión, no tiene caso continuar con el estudio de los otros temas, sin embargo, lo que sí tendría caso es estudiar asunto por asunto respecto de los cuales creo que todos deben de contener la violación al principio de legalidad tributaria, pero si por alguna circunstancia en alguno de los asuntos esta violación no se contiene, este asunto debe cambiarse de lugar.

Por tanto, en forma consecutiva deben listarse los cinco primeros asuntos que plantean la violación al principio de legalidad y, una vez dictada la jurisprudencia, conforme a la fracción I, del artículo 76 Bis de la Ley de Amparo, se resuelven los demás asuntos. Esta es mi proposición.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor secretario de estudio y cuenta Cortés Galván.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA CORTÉS GALVÁN: Gracias señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

El orden en que propusimos la lista efectivamente señala los siete primeros asuntos que tratan el tema de principio de legalidad tributaria, lo que implica que los restantes que no tocan el tema habrá que suplirse la deficiencia de la queja, en términos del artículo 76, fracción I, de la Ley de Amparo, al establecerse o integrarse la jurisprudencia con los cinco primeros asuntos.

Por su parte, la Comisión con anterioridad hizo mención en cuanto a que en cada uno de los proyectos deben precisarse los efectos del amparo que se concretarían a que no se acumulara el ingreso en servicios en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con relación a la retención que debe hacerse al trabajador y, de esta forma, evitar que se piense que se concede el amparo respecto a todo el sistema del impuesto sobre la renta.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: A mí me parece bien.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Creo que sería bueno que nos lean nuevamente la precisión de los efectos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor secretario de estudio y cuenta Suárez Camacho, por favor dé usted lectura nuevamente a los efectos del amparo.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Sí, señor presidente Góngora Pimentel, con mucho gusto.

En la quinta hoja de las "Observaciones", con relación al primer asunto relativo al proyecto del señor Ministro presidente Góngora Pimentel, se leyeron algunas precisiones que dicen lo siguiente:

"I. En la foja 81 del proyecto del señor Ministro presidente Góngora Pimentel, se menciona que la tasa aplicada al gravamen es la diferencia entre el préstamo y el valor de los Cetes, lo que tal vez no sea exacto puesto que parece ser que el resultado de la aplicación del artículo 78-A constituye un ingreso acumulable a los demás del capítulo relativo a ingresos sobre el producto del trabajo y no un impuesto diferente respecto del cual se efectuará la retención sobre los pagos en efectivo que por salarios se hagan a la persona de que se trate, en términos de lo que dispone el último párrafo del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

"El pago provisional respectivo, una vez efectuada la retención descrita, se calculará con base en la tabla prevista en el referido artículo 80, aplicando en lo conducente el subsidio para pagos provisionales señalado en el numeral 80-A y el crédito al salario mensual consignado en el artículo 80-B, lo que al parecer protege las percepciones correspondientes al salario mínimo del trabajador.

"Finalmente, en términos de los artículos 141, 141-A, 141-B y 141-C, contra el impuesto del ejercicio que resulte serán acreditables los pagos provisionales efectuados por el contribuyente debiendo considerarse también el subsidio y crédito anuales, en términos similares al cálculo mensual."

Esto es, la proposición es en el sentido de que dada la concesión del amparo esto se traduce en que no se le retenga al trabajador el concepto del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efecto de ser acumulado a los demás ingresos por concepto del impuesto al producto del trabajo. Estos serían los efectos.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Es muy importante esta precisión y llamo la atención al Honorable Pleno en cuanto a que la retención la hace el patrón, es decir, imprimirle este efecto es, de hecho, vincular al patrón a no descontarle al trabajador y, tratándose de los pagos provisionales, el ajuste se hace al terminar el año.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Tiene que haber una referencia con el acto de aplicación concreto que presenta cada asunto, y mientras continúe en vigor ese ordenamiento, se les protege de su aplicación futura.

En este punto convendría aplicar la jurisprudencia relativa a cómo en el amparo contra leyes se protege contra la aplicación actual y la aplicación futura, además de considerar que esto opera mientras se encuentre en vigor el artículo cuya inconstitucionalidad se está declarando.

Por tanto, debe mencionarse por una parte a la jurisprudencia relativa a los efectos del amparo contra leyes, y luego mencionar la derivación en la que se especifique que esto implica, respecto del acto de aplicación, la resolución correspondiente a que debe otorgarse el amparo en su contra, debiéndose hacer el ajuste correspondiente en los términos que han quedado señalados, y mientras continúe en vigor el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cálculos para quienes tienen este tipo de prestación se les hará en la forma también indicada.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: ¿Les parece bien a los señores Ministros que el engrose lo realicen los dos secretarios de estudio y cuenta que pertenecen a la Comisión?

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Considero que el resolutivo en donde se concede el amparo, para obviar los problemas de la declaración, debe remitirse al último considerando, y de esta forma, en la parte final del último considerando incorporar con precisión todos los efectos.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Quiero hacer la siguiente precisión: El acto reclamado es un descuento que efectuó el patrón al hacer el pago quincenal del salario al trabajador, es decir, es el acto de aplicación demostrado, sin embargo, el patrón ni figura como autoridad responsable, ni se le va a notificar la sentencia, así como tampoco se le va a proporcionar copia certificada al trabajador *ex professo* —como lo hace el Tribunal Electoral— para que él pueda exigirle directamente al patrón que no se le haga el descuento.

Tengo una idea que someto a la consideración de ustedes: Un mecanismo efectivo sería el vincular a la Secretaría de Hacienda, a través de la unidad administrativa correspondiente, a que gire un oficio al patrón diciéndole que debe abstenerse de hacerle los descuentos al quejoso, y por lo que respecta a los descuentos efectuados por la Secretaría de Hacienda, ésta los debe regresar al trabajador.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: En consecuencia, tendríamos que fundarlo. Considero que el fundamento sería la jurisprudencia que señala que todas las autoridades están vinculadas al cumplimiento de las sentencias, por tanto, como en este caso se trata de un amparo contra leyes, debe vincularse a la unidad o a la dependencia correspondiente de la Secretaría de Hacienda encargada de la recaudación del tributo a través de los patronos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Castro y Castro.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: Me queda una duda personal, simplemente.

Tengo la impresión de que estamos otorgando el amparo con efectos *erga omnes*, porque estamos refiriéndonos a un concepto que más o menos queda válido y al que se le considera debe tener tales y cuales consecuencias.

En mi opinión, lo único que tenemos que hacer es resolver el asunto y eso es lo que tenemos que decir nada más, sin que exista la posibilidad de una declaratoria de tipo general; y a continuación se mencionan consecuencias que considero no corresponden al caso. Esto, es una duda personal.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: El efecto del amparo es relativo a la persona del quejoso, pero es claro que cuando el amparo se concede por inconstitucionalidad de la ley, esta norma ya no se le debe de aplicar, por eso es que el oficio que vincularemos con la Secretaría de Hacienda para que lo gire al patrón, se debe referir a la persona del quejoso, esto es, se le debe decir: "A fulanito de tal que ganó el amparo número tantos, ya no le apliques de aquí en adelante el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mientras esté vigente."

Para finalizar, considero conveniente que revisemos el engrose de este asunto, por lo que sugiero que nos proponga la Comisión un texto de engrose para su aprobación.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Sí, estoy de acuerdo en que lo debemos revisar. Este asunto tiene una gran importancia. Muy bien, entonces iniciemos el análisis de cada uno de los asuntos. Sí, señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: En todos los asuntos que se presentan, ¿se planteó el aspecto de la legalidad?

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Así es, señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: En varios de los proyectos se destaca que el Juez otorgó el amparo por violación al principio de proporcionalidad, en consecuencia, técnicamente al favorecer ello al quejoso éste no lo va a impugnar, por tanto, la autoridad lo que impugnará será la proporcionalidad. Ahora bien, si resolvemos los asuntos en la forma en que se propone romperíamos con la técnica, toda vez que existe un concepto de violación a la legalidad.

¿Por qué no seleccionamos cinco asuntos en los que se hayan amparado los quejosos por el aspecto de legalidad? Ello en razón de que al ampararse por concepto de legalidad, la autoridad argumentaría en su agravio que no se violó el principio de legalidad.

En consecuencia, si hay cinco asuntos en el sentido de amparar por concepto de legalidad, a partir del sexto puede decirse que: "Independientemente de que el Juez otorgó el amparo tal, en el presente caso es aplicable la jurisprudencia establecida en tales y tales, relativa al principio de legalidad.", porque de otra forma sería un tanto incoherente y forzado que resolviéramos sobre la legalidad, sin considerar a los conceptos de violación, eso no significa que ello no se podría hacer, sin embargo, si tenemos cinco asuntos en el mismo sentido sería mucho más técnico resolver a los cinco.

Creo que en varios asuntos se recurrió la sentencia por violación al principio de legalidad.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: No. Lo que sucede es que, aun cuando se plantearon en los conceptos de

violación los aspectos de legalidad y de proporcionalidad, la mayor parte de los Jueces concedieron por falta de proporcionalidad, fundándose esencialmente en el hecho de que del recibo de retención del quejoso se advertía una desproporcionada retención del salario, y eso motivó que ya no estudiara el concepto de legalidad.

Por tanto, en los asuntos no hay concesión del amparo por violación al principio de legalidad, solo por el de proporcionalidad.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Observemos, por ejemplo, el asunto número XIX. En este caso, el Juez sobreseyó el asunto y parece que en las consideraciones del proyecto se levanta el sobreseimiento, por tanto, de lo propuesto por el quejoso puede derivarse la preferencia del principio de legalidad.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Si los señores Ministros lo aprueban, tal vez pudiera empezarse la redacción del considerando respectivo señalando que, con independencia de la ineficacia o de la eficacia de los agravios propuestos por la autoridad, este Tribunal Pleno advierte la existencia de un motivo que conduce a confirmar la concesión del amparo, sin tener que analizar los agravios propuestos y que el Juez omitió estudiar.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Sugiero que en el considerando inicial se diga que antes de entrar al examen de los agravios que se plantean, resulta pertinente destacar que en los conceptos de violación se plantearon tales cuestiones, y luego señalar lo sugerido por el señor secretario de estudio y cuenta Suárez Camacho, es decir, situarnos en que el asunto sí se encuentra dentro de la litis del juicio constitucional para, posteriormente, referirnos al problema de legalidad y, de esta forma, con los cinco asuntos resueltos en el mismo sentido, crear la jurisprudencia.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA CORTÉS GALVÁN: Este tratamiento sería para los tres primeros asuntos y en los demás, se aplicaría la jurisprudencia.

Asimismo, advertimos que posiblemente no exista razón para cambiar el orden de los asuntos en la forma en que se encuentran propuestos, porque los dos asuntos en los que se trata el principio de legalidad, están dentro de los primeros cinco asuntos. Ahora bien, con relación a los tres asuntos siguientes, por el orden en que se habían propuesto en la

lista, también se encuentran dentro de los primeros cinco asuntos, por tanto, bien puede seguirse el orden en que está redactada la lista.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Muy bien, por tanto, revisemos asunto por asunto, en términos de lo acordado por este Tribunal Pleno.

Señor secretario de estudio y cuenta Suárez Camacho, tiene usted la palabra.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Gracias, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

a) El asunto es el número XVIII, referente al amparo en revisión 205/97. El ponente es el señor Ministro Aguirre Anguiano, y la única observación es la siguiente:

"Única. Queda firme el sobreseimiento no impugnado (foja 49) siendo que propiamente no es materia de revisión, lo que debería reflejarse en el primer resolutivo."

b) El siguiente asunto es el número XIX, relativo al amparo en revisión 6/97. El ponente es el señor Ministro Gudiño Pelayo, y no hay observaciones sobre el particular.

c) El asunto número XX es el amparo en revisión 146/97, en donde también es ponente el señor Ministro Gudiño Pelayo, y las observaciones son las siguientes:

"Primera. En la síntesis se dice que el Juez de Distrito es el noveno mientras que en el resolutivo se expresa que es el quinto, siendo este último el correcto conforme al expediente.

"Segunda. Se considera apropiado adicionar que no es materia de la revisión el sobreseimiento decretado por lo que hace al Banco de México señalado como autoridad responsable."

d) A continuación, el asunto es el número XXI que refiere al amparo en revisión 3093/96. El ponente es el señor Ministro Ortiz Mayagoitia y la única observación de la Comisión, dice:

"Única. Se dice que queda firme el sobreseimiento no impugnado siendo que debe decirse que no es materia de revisión, lo que debe reflejarse en el primer resolutivo."

Debe mencionare que los resolutivos ya están modificados

e) El asunto número XXII, refiere al amparo en revisión 1862/97. La ponente es la señora Ministra Sánchez Cordero. La única observación, es:

"Única. Se dice que queda firme el sobreseimiento no impugnado siendo que debe decirse que no es materia de la revisión, lo que debe reflejarse en el primer resolutivo."

f) El siguiente asunto es el número XXIII, relativo al amparo en revisión 968/96. El ponente es el señor Ministro Román Palacios y la observación de la Comisión, dice:

"Única. Se expresa en el inciso c), número 3, que el impuesto es violatorio del principio de legalidad, sin que el quejoso hubiese expuesto concepto de violación aduciendo al anterior."

Lo anterior quedaría superado con la aplicación de las consideraciones correspondientes, así como con la aplicación de la jurisprudencia.

g) A continuación se presenta el asunto número XXIV, que refiere al amparo en revisión 2511/96. El ponente es el señor Ministro Gudiño Pelayo y las observaciones son las siguientes:

"Primera. En la a hoja uno no se expresa el nombre de todos los quejosos para corroborar su congruencia con el resolutivo tercero.

"Segunda. Se dice que no es materia de la revisión el sobreseimiento no impugnado (foja 44), siendo que propiamente debe quedar firme tal y como se refleja en el segundo resolutivo."

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Acepto las observaciones.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Gracias, señor Ministro Gudiño Pelayo.

h) El asunto número XXV es el amparo en revisión 431/96. El ponente es el señor Ministro Ortiz Mayagoitia y la única observación de la Comisión, es:

"Única. Parecería, en relación con el sobreseimiento que queda firme, que sí hay deficiencia que suplir porque la Juez de Distrito lo decretó

por no expresar concepto de violación respecto del artículo 22, sin concretizarlo respecto de ningún acto reclamado, por lo que tal decisión parece incorrecta, debiendo dejar sin efectos la determinación."

Propiamente, al leer nuevamente el asunto parecería más que suplir la deficiencia, corregir una incongruencia de la sentencia del Juez, porque está decretando un sobreseimiento respecto de un concepto de violación y no respecto de un acto reclamado en lo concreto.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Acepto con mucho gusto las observaciones.

C. SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA SUÁREZ CAMACHO: Gracias, señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

Estos son todos los asuntos, señor Ministro presidente Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Azuela Güitrón.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Con relación a la parte que se va a añadir en este último proyecto del señor Ministro Ortiz Mayagoitia, se me ocurre el siguiente argumento.

El señor Ministro Ortiz Mayagoitia abordó los argumentos en torno al decreto del Congreso que autoriza la emisión de Cetes, pero el artículo 78-A no remite a ello, sino que esto se analizó en el estudio, por lo que considero que valdría la pena señalar que aun cuando no se remite a este decreto en forma expresa, se hizo el estudio.

Lo anterior, en razón de un comentario que hice con el señor Ministro Aguirre puesto que, curiosamente, la oscuridad e imprecisión legal se presentan también porque no se hace remisión alguna. Ahora bien, si se hicieran remisiones, remisiones y remisiones, habría que considerar a lo que se está remitiendo, pero resulta que la ley fiscal no hace ni siquiera remisión a ese decreto.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Eso lo vamos a aprobar en el engrose.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Esto lo apunto, en razón de que podría decirse: "En los términos de toda la legislación mexicana ..." y,

¿eso sería respecto al principio de legalidad?, ¿se le mandaría al contribuyente remitirse a toda la legislación mexicana? Creo que la mayoría no estaría de acuerdo en ello.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Debemos considerar que ya se resolvió el asunto, y si ustedes estiman pertinente incorporar este argumento, deben considerar que se trata de un argumento peligroso porque, entonces, cada artículo de cada impuesto tiene que hacer la remisión expresa de tal y cual cosa. No es como lo sugiere un poco con exageración el señor Ministro Azuela Güitrón, de que se remite a toda la legislación mexicana, pero si se dice de cada artículo diferentes cuestiones, conceptos, problemas, pues es lógico que se van a aplicar las que le son aplicables.

Me parece que estamos exigiendo en demasía que en este asunto cada precepto tributario se remita de una manera expresa a tal ley, a tal reglamento, a tal disposición.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Muy bien. Si los señores Ministros no tienen mayores observaciones, se levanta la sesión.

Debate Realizado en Sesión Pública

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

SESIÓN PÚBLICA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL MARTES TRECE DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE.

Presidente: Señor Ministro Genaro David Góngora Pimentel

Asistencia: Señores Ministros:

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juventino V. Castro y Castro

Juan Díaz Romero

José Vicente Aguinaco Alemán

José de Jesús Gudiño Pelayo

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Juan N. Silva Meza

Se inició la sesión a las trece horas con veinte minutos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Se abre la sesión pública.

Señor secretario general de acuerdos, dé usted cuenta con los asuntos listados para el día de hoy.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro presidente Góngora Pimentel, con mucho gusto.

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1897/95, PROMOVIDO POR CALIXTO VILLAMAR JIMÉNEZ, EN CONTRA DE ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADA MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL VEINTE DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO.

La ponencia es del señor Ministro Díaz Romero, y en ella se propone:

PRIMERO.— Se modifica la sentencia recurrida.— **SEGUNDO.—** Se sobresee en el juicio, en relación con los actos precisados en el considerando tercero de esta resolución.— **TERCERO.—** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a Calixto Villamar Jiménez, en contra de los actos y de las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria.— Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor secretario general de acuerdos, en razón de que existieron opiniones disidentes en la sesión privada, le ruego a usted tome la votación nominal.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro presidente Góngora Pimentel, con mucho gusto.

VOTACIÓN

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: En contra del proyecto por estimar que es inconstitucional el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y porque se conceda el amparo al respecto.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: En el mismo sentido.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: En el mismo sentido.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Voto en favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO AGUINACO ALEMÁN: En favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: En los mismos términos que el señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: En contra del tercer punto resolutivo del proyecto y por la concesión del amparo.

SEÑOR MINISTRO ROMÁN PALACIOS: En el mismo sentido.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: En los términos de los señores Ministros Díaz Romero y Aguinaco Alemán.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: En contra del tercer punto resolutivo y por la concesión del amparo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: En el mismo sentido.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutivos primero y segundo, y mayoría de ocho votos en contra del tercer resolutivo y porque se conceda el amparo al quejoso.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por tanto, se aprueba y resuelve como se propone, por mayoría de ocho votos en contra de la propuesta y porque se conceda el amparo.

Sí, señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: En consideración a que la votación mayoritaria fue adversa a mi proyecto, atentamente solicito que una vez que se engrose el asunto, se me remita para hacer un voto particular y no solamente para este asunto sino para todos los demás que sean del mismo tipo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor Ministro Aguinaco Alemán.

SEÑOR MINISTRO AGUINACO ALEMÁN: Solicito también suscribir el voto minoritario que formulará el señor Ministro Díaz Romero, toda vez que me sumo a él en forma total.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señora Ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Solicito que se me permita también suscribir el voto particular del señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor secretario general de acuerdos, por favor, tome usted nota de lo anterior.

Sí, señor Ministro Azuela Güitrón.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Me permito proponer al señor Ministro Ortiz Mayagoitia para la formulación del engrose, en consideración a que él es el ponente de varios asuntos que se resuelven en sentido opuesto a éste.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Muy bien.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Con mucho gusto, si el Tribunal Pleno está de acuerdo en ello, formularé el engrose.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Gracias señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

Señor secretario general de acuerdos, por favor dé usted lectura al siguiente asunto.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1404/95, PROMOVIDO POR CARLOS ALBERTO HERNÁNDEZ PINEDA, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es del señor Ministro Ortiz Mayagoitia, y en ella se propone:

PRIMERO.— En la materia de la revisión, se modifica la sentencia recurrida.— SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio, en relación con los actos precisados en el considerando tercero de esta resolución.— TERCERO.— Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a Carlos Alberto Hernández Pineda, en contra de los actos y

por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Señor secretario general de acuerdos, en razón de que existieron también opiniones divergentes, solicito a usted se sirva tomar la votación nominal.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro presidente Góngora Pimentel, con mucho gusto.

VOTACIÓN

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Estoy a favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Igual.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: En contra del proyecto y porque se niegue el amparo.

SEÑOR MINISTRO AGUINACO ALEMÁN: En contra del proyecto y porque se niegue el amparo.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: A favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO ROMÁN PALACIOS: A favor del proyecto.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: En contra del proyecto, en los términos de los señores Ministros Díaz Romero y Aguinaco Alemán.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: En favor del proyecto.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutivos primero y segundo; y mayoría de ocho votos en favor del resolutivo tercero.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por tanto, se resuelve como se propone.

Señor secretario general de acuerdos, continúe con el siguiente asunto de la lista.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 205/97, PROMOVIDO POR FIDEL ENRIQUE NAVARRO ESPINOSA, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es del señor Ministro Aguirre Anguiano, y en ella se propone:

PRIMERO.— En la materia de la revisión, se modifica la sentencia recurrida.— SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio, en relación con los actos precisados en el considerando tercero de esta resolución.— TERCERO.— Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a Fidel Enrique Navarro Espinosa, en contra de los actos y por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando.— Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Siendo un asunto jurídicamente similar al anterior, se les pregunta a los señores Ministros de este Tribunal Pleno si están de acuerdo en considerar que la votación es también igual a dicho asunto.

VOTACIÓN

(Aprobado con la misma votación del asunto anterior).

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutivos primero y segundo; y mayoría de ocho votos en favor del resolutivo tercero.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por tanto, se resuelve como se propone.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 6/97, PROMOVIDO POR MARÍA ISABEL DÍAZ ULLOA, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es del señor Ministro Gudiño Pelayo, y en ella se propone:

PRIMERO.— Se modifica la sentencia recurrida.— SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio, en relación con los actos precisados en el considerando cuarto de esta resolución.— TERCERO.— Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a María Isabel Díaz Ulloa, en contra de los actos y por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando.— Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Este asunto es también jurídicamente similar al anterior, por lo que se les pregunta a los señores Ministros si consideran que la votación debe ser nominal.

VOTACIÓN

(Aprobado con la misma votación del asunto anterior).

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutivos primero y segundo; y mayoría de ocho votos en favor del resolutivo tercero.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por tanto, se resuelve como se ha propuesto.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 146/97, PROMOVIDO POR J. JESÚS MARTÍNEZ FRANCO, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es del señor Ministro Gudiño Pelayo, y en ella se propone:

PRIMERO.— En la materia de la revisión, se modifica la sentencia recurrida.— SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio, con relación a los actos precisados en el considerando quinto de esta resolución.— TERCERO.— Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a J. Jesús Martínez Franco, en contra de los actos y por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando.— Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Igualmente, se trata de un asunto jurídicamente similar. Se les pregunta a los señores Ministros, si están de acuerdo en repetir la misma votación.

VOTACIÓN

(Aprobado con la misma votación del asunto anterior).

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutivos primero y segundo; y mayoría de ocho votos en favor del resolutivo tercero.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Se resuelve como se propone.

Tiene la palabra el señor Ministro Gudiño Pelayo.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, al haberse integrado jurisprudencia con este asunto y toda vez que el criterio en que se funda ha sido reiterado por cinco ejecutorias, con una votación de ocho Ministros, considero que se debe redactar la tesis correspondiente y aplicar esta jurisprudencia en todos los asuntos siguientes.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Muy bien.

Señor secretario general de acuerdos, continúe usted con el siguiente asunto.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 3093/96, PROMOVIDO POR BEATRIZ RAMÍREZ ORTIZ, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es del señor Ministro Ortiz Mayagoitia, y en ella se propone:

PRIMERO.— En la materia de la revisión, se modifica la sentencia recurrida.— SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio, en relación con los actos precisados en los considerandos tercero y cuarto de esta resolución.— TERCERO.— Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a Beatriz Ramírez Ortiz, en contra de los actos y por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando.— Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Al ser también este asunto jurídicamente similar a los anteriores, se les consulta a los señores Ministros si puede estimarse igual la votación.

VOTACIÓN

(Aprobado con la misma votación del asunto anterior).

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutivos primero y segundo; y mayoría de ocho votos en favor del resolutivo tercero.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por tanto, se resuelve como se ha propuesto.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1862/97, PROMOVIDO POR ALEJANDRO JAVIER TOLEDO ORTIZ, CONTRA ACTOS DEL CON-

GRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es de la señora Ministra Sánchez Cordero, y en ella se propone:

PRIMERO.— En la materia de la revisión, se modifica la sentencia recurrida.— SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio, en relación con los actos precisados en el considerando cuarto de esta resolución.— TERCERO.— Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a Alejandro Javier Toledo Ortiz, en contra de los actos y por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando.— Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Al estar bajo el mismo supuesto que en los asuntos anteriores, se les pregunta a los señores Ministros si puede considerarse en este asunto como repetida la votación.

VOTACIÓN

(Aprobado con la misma votación del asunto anterior)

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutivos primero y segundo; y mayoría de ocho votos en favor del resolutivo tercero.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por tanto, se resuelve como se propone.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 968/96, PROMOVIDO POR GUILLERMO ENRIQUE CERÓN GUERRERO, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es del señor Ministro Román Palacios, y en ella se propone:

PRIMERO.— Se modifica la sentencia recurrida.— SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio en relación con los actos precisados en el considerando tercero de esta resolución.— TERCERO.— Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a Guillermo Enrique Cerón Guerrero, en contra de los actos y por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando.— Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Se les pregunta nuevamente a los señores Ministros de este Alto Tribunal, si por considerar que se trata de un asunto jurídicamente similar, la votación puede repetirse al igual que en los asuntos anteriores.

VOTACIÓN

(Aprobado con la misma votación del asunto anterior).

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutivos primero y segundo; y mayoría de ocho votos en favor del resolutivo tercero.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por tanto, se resuelve como se propone.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 2511/96, PROMOVIDO POR ALDO ISSAC ACHAR CAMACHO Y COAGRAVIADOS, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A, ASÍ COMO DEL 80 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es del señor Ministro Gudiño Pelayo, y en ella se propone:

PRIMERO.— Se modifica la sentencia recurrida.— SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio, en relación con los actos precisados en el considerando cuarto de esta resolución.— TERCERO.— Con la sal-

vedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a Aldo Issac Achar Camacho, José Gerardo Benitez Domínguez, Carlos Suárez Chongo, José Socorro Nambo Martínez y Alfonso Silva García, en contra de los actos y por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando.— Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: De la misma forma, al tratarse este asunto jurídicamente similar a los anteriores, se les consulta a los señores Ministros si puede darse por repetida la votación.

VOTACIÓN

(Aprobado con la misma votación del asunto anterior).

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutive primeros y segundo; y mayoría de ocho votos en favor del resolutivo tercero.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por tanto, se resuelve como se propone.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 431/96, PROMOVIDO POR VIRGINIA CRISTINA DÍAZ ANAYA, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La ponencia es del señor Ministro Ortiz Mayagoitia, y en ella se propone:

PRIMERO.— Se modifica la sentencia recurrida.— SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio, en relación con los actos precisados en los considerandos tercero y cuarto de esta resolución.— TERCERO.— Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a Virginia Cristina Díaz Anaya, en contra de los actos y por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando.— Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Se les pregunta a los señores Ministros si en consideración a que se trata de un asunto jurídicamente similar, están de acuerdo en repetir la votación.

VOTACIÓN

(Aprobado con la misma votación del asunto anterior).

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro presidente Góngora Pimentel, hay unanimidad de once votos en favor de los resolutivos primero y segundo; y mayoría de ocho votos en favor del resolutivo tercero.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE GÓNGORA PIMENTEL: Por tanto, se resuelve como se propone.

Habiéndose agotado los asuntos de la lista, se levanta la sesión.

Se terminó la sesión a las trece horas con cuarenta minutos.

Sentencia

AMPARO EN REVISIÓN 1897/95. PROMOVIDO POR CALIXTO VILLAMAR JIMÉNEZ. MINISTRO PONENTE: GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA. SECRETARIO: ARMANDO CORTÉS GALVÁN.

México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión del 13 de abril de 1999.

VISTOS Y; RESULTANDO:

PRIMERO.— Por escrito presentado el 24 de abril de 1995, ante la Oficialía de Partes Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, Calixto Villamar Jiménez, por su propio derecho, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de las autoridades y por los actos que enseguida se precisan:

"AUTORIDADES RESPONSABLES: 1. El Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos. 2. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. 3. Secretario de Gobernación. 4. Secretario de Hacienda y Crédito Público; 5. Administración General Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"ACTOS RECLAMADOS:

"1. Del Congreso de la Unión, reclamo la aprobación y emisión del Decreto que contiene la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20

de diciembre de 1991, en especial el artículo 78-A, del artículo sexto, relativo al impuesto sobre la renta de la referida ley, por lo que hace el primer acto de aplicación por la autoridad del mencionado artículo 78-A, en el que se establece que 'se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor.'

"2. Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, la aprobación, promulgación y orden de publicación del decreto mencionado en el apartado anterior, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991.

"3. Del secretario de Gobernación, el refrendo del decreto mencionado con antelación, como consta en la publicación señalada, así como la aplicación en mi perjuicio de la disposición reclamada como inconstitucional.

"4. Del secretario de Hacienda y Crédito Público, como encargado de la función recaudatoria, la aplicación en mi perjuicio de las disposiciones reclamadas y en particular los actos tendientes a exigir a través de quien me realiza pagos por concepto de salario el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a la disposición reclamada.

"5. Del administrador general Jurídico de Ingresos, la aplicación de las disposiciones reclamadas y en particular, la realización de los actos de cobro del impuesto sobre la renta a través de la persona que me realiza mis pagos por concepto de salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado."

SEGUNDO.— El quejoso narró los siguientes antecedentes del caso:

"1. Como parte quejosa en la instancia que se promueve, tengo el carácter de trabajador en la relación laboral que me une con la institución de crédito denominada Banca Serfín, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Serfín, y con motivo del desempeño de mis actividades laborales y en cumplimiento de la relación contractual que nos une percibo ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

"2. El establecimiento laboral donde presto mis servicios se encuentra ubicado en ...

"3. Derivado de la relación laboral que me une a la institución de crédito Banca Serfín, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Serfín y del Reglamento de Empleados de las Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, Reglamento Interior de Trabajo de la Nacional Financiera, he recibido diversos préstamos que dicho reglamento contempla en el Capítulo VII denominado 'prestaciones de carácter económico.'

"4. El día 30 de marzo de 1995, tuve conocimiento que mediante oficio número 325-067-95 de fecha 10 de febrero de 1995, la Administración General Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, instruyó a las instituciones de crédito a través de su órgano cúpula, en cuanto a la obligación que tienen de retener de sus trabajadores que tienen concedidos préstamos o créditos con tasa fija de interés, el impuesto sobre la renta que corresponda derivado de los ingresos en servicios que establece el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual fue motivo de reforma mediante el Decreto de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991.

"5. Además de lo anterior, mediante comunicación del mes de marzo de 1995, emitido por el Grupo Financiero Serfín, la cual hizo del conocimiento de sus empleados el 30 de marzo de 1995, se nos informa en nuestro carácter de empleados de Banca Serfín, S.A., la aplicación del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de conformidad al oficio número 325-067-95 del 10 de febrero de 1995 de la Administración General Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"6. Con motivo de lo mencionado en los numerales precedentes, en mi carácter de empleado de Banca Serfín, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Serfín y después del conocimiento que se me hizo de la aplicación del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el 30 de marzo de 1995 manifesté conformidad en su aplicación en los términos del oficio mencionado en el numeral inmediato anterior."

TERCERO.— El quejoso señaló como garantías violadas las consagradas en los artículos 14, 16, 22 y 31, fracción IV, de la Constitución General de la República y como conceptos de violación, los siguientes:

"Primero.— El acto reclamado de inconstitucional viola en mi perjuicio la garantía constitucional de proporcionalidad y equidad dispuesta por el

artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que de conformidad con el precepto señalado, las leyes tributarias deben considerar que la carga del contribuyente mantenga una relación con la riqueza o los ingresos correspondientes para considerar que dicha carga resulte proporcional y equitativa.

"En el caso que nos ocupa, al margen de las violaciones incurridas por las autoridades responsables en la emisión del ordenamiento que las contiene, las disposiciones reclamadas gravan indiscriminadamente los supuestos ingresos que puede percibir un individuo sujeto a una relación laboral en su calidad de trabajador. Es decir, se hace una abstracción de la capacidad contributiva sin considerar la capacidad real para ello, lo que se traduce en una manifiesta injusticia y en violación de la garantía de proporcionalidad.

"En efecto, el hecho de recibir de parte de mi empleador las prestaciones económicas que las leyes le obligan a otorgarme, me constituye en sujeto pasivo del gravamen fiscal, sin que la ley reclamada tome en cuenta la existencia de la generación de un interés a mi favor producto del préstamo recibido de mi empleador, dando por supuesto que, el hecho mismo de la recepción del préstamo es demostrativo de la capacidad contributiva, lo que evidentemente es falso.

"La percepción de los préstamos derivados de la relación laboral, no demuestra por sí misma la existencia de una capacidad contributiva en quien lo percibe, sino más bien una carencia de ella, ya que precisamente los distintos préstamos contemplados a favor de los trabajadores que prestamos nuestros servicios a las instituciones de crédito tienen como finalidad la satisfacción de necesidades inmediatas de vestido y sustento familiar, circunstancias que no necesariamente implican la existencia de una riqueza gravable, sino en el mejor de los casos de una mera expectativa de riqueza.

"La disposición legal reclamada hace suponer la existencia de dicha capacidad contributiva por el mero hecho de la percepción del préstamo, pero ello no permite en ningún caso probar en contra de dicha presunción o aportar los elementos necesarios para demostrar la existencia o inexistencia de la riqueza gravable y, por tanto, de la capacidad contributiva o de la ausencia de la misma.

"El ordenamiento reclamado, insisto, parte de un supuesto no comprobado y hace manifiesta su injusticia al generalizar ese supuesto a todos

aquellos que obtengan de su empleador un préstamo derivado de la relación laboral, sin permitir en ningún caso aportar prueba en contra.

"En términos objetivos, el impuesto sobre la renta incide sobre los ingresos que perciben tanto las personas físicas como las morales, ya que precisamente dicha circunstancia manifiesta una capacidad contributiva por parte de los sujetos obligados a contribuir a los gastos públicos transfiriendo al Estado parte de dicho ingreso objetivamente existente, real y medible, lo que no ocurre en el caso de tener como ingreso en servicio derivado de los préstamos que el empleador otorga a sus trabajadores, el diferencial de tasa entre la pactada en dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparables a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor, es decir, los préstamos referidos más que reflejar una capacidad contributiva sujeta al pago del impuesto sobre la renta, constituye un signo contrario de la riqueza imponible, lo que más que reflejar un incremento patrimonial, constituye un pasivo patrimonial, ya que precisamente los préstamos se documentan con pagarés cuyo beneficiario es el patrón, por lo que a falta de pago los pagarés son susceptibles de cobro por la vía ejecutiva mercantil. Por la razón mencionada, debe concederse el amparo que solicito, para reparar la violación constitucional que ha sido propiciada en mi esfera jurídica.

"El acto reclamado es igualmente violatorio de las garantías constitucionales de proporcionalidad, en virtud de que en el presente caso el impuesto sobre la renta no se determina sobre bases objetivas, sino sobre una presunción, consistente en el hecho de que una persona en su calidad de trabajador que recibe de su empleador un préstamo, por tal circunstancia se le atribuye capacidad contributiva mayor, lo que evidentemente no se actualiza en la realidad.

"El impuesto en cuestión es inconstitucional por desproporcionado, ya que en vez de contribuir a los fines sociales correspondientes, atenta contra los propósitos de bienestar social de los trabajadores y de la economía del país, ya que ante los propósitos de tener un mejor bienestar social y consecuentemente reactivarse la economía habrá una mayor carga impositiva para los trabajadores.

"El acto reclamado no considera, por otra parte, que la capacidad contributiva consiste en una aptitud efectiva, por consiguiente cierta y no

simplemente ficticia o presunta, por lo que la capacidad contributiva constituye un principio fundamental sobre el que descansa el objeto impositivo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y al existir en el caso una mera presunción de percepción de un ingreso el impuesto resulta contrario a las garantías constitucionales, siendo el ordenamiento que lo crea igualmente contrario a dichas garantías, circunstancia más que suficiente para la concesión del amparo solicitado.

"Segundo.— El acto reclamado es contrario al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 del mencionado máximo ordenamiento legal. El principio de legalidad tributaria se cumple cuando la propia ley, formal y materialmente hablando que crea el tributo determina sus elementos esenciales, es decir, el sujeto pasivo, el objeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago.

"En el caso, el objeto y la base sobre la cual se calcula el impuesto sobre la renta, de los ingresos en servicio derivado de los préstamos concedidos por los empleadores a sus trabajadores, no solo no están contenidos en la ley correspondiente, sino que la referencia que de los mismos se hace es tan imprecisa que dan margen a todo género de arbitrariedad, ya que será una entidad distinta del Congreso de la Unión el que determine los elementos constitutivos de dichos objeto y base, lo que a todas luces es contrario a la indicada garantía de legalidad. Como antes se expresó, el principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios deben estar establecidos en la ley. Y refuerza a dicho principio el segundo párrafo del artículo 14 del mencionado ordenamiento al preceptuar que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

"El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, es decir, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la tasa o tarifa y el momento de pago; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

"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 consagrados 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 quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto del contribuyente.

"La arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con el que se le pretende justificar.

"El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, coincide con el principio de certidumbre en los impuestos que Adam Smith desarrolló en su obra 'La Riqueza de las Naciones', el cual desarrolló en el sentido de que el impuesto que los individuos están obligados a pagar no debe ser arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, los sujetos al impuesto se encuentran a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina.

"La inseguridad del impuesto estimula la insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es un asunto de suma importancia, ya que un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.

"En el caso que se somete a la consideración de ese juzgado, es patente el grado de inseguridad que encierra la disposición tildada de inconstitucional, toda vez que de su texto se observa que el ingreso en servicio por la prestación de un servicio personal subordinado, derivado de los préstamos, se determina aplicando a las cantidades obtenidas por con-

cepto de préstamo la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparables a los certificados mencionados, por lo que al ser fundamental la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparables a los certificados mencionados, ya que en función de ella se obtienen los ingresos acumulables que forman la base sobre la cual se aplica la tarifa para determinar el monto a pagar (sic). Sin embargo, dicho elemento no se encuentra contenido en una ley emanada del Congreso de la Unión, además de que la misma es completamente desconocida del contribuyente, toda vez que ni en el Diario Oficial de la Federación es publicada.

"No obsta para el señalamiento anterior el hecho de que pudiera pensarse que la determinación de los elementos del tributo constituyan un problema de legalidad ajeno a la litis constitucional que orienta el juicio que planteo a partir de esta demanda, pues lo que se juzga en el presente caso es el establecimiento de las disposiciones legales en los términos en que han sido emitidas, independientemente de que, por su parte y en otro momento pudiera impugnarse la aplicación que las autoridades administrativas efectúen de los mismos.

"Por las condiciones expuestas, se llega a la inevitable conclusión de que los actos reclamados violan en mi perjuicio las garantías individuales antes mencionadas y por tanto, debe ser otorgado el amparo y protección de la justicia federal que demando.

"Tercero.— Por las mismas consideraciones expuestas en los conceptos de violación anteriores, los actos reclamados violan las garantías individuales en cuanto me obligan a aceptar una retención por parte de mi empleador, así como a cumplir con otras obligaciones previas o consecuentes a dicha obligación, consagradas en los artículos 80 y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que determina el impuesto correspondiente y su obligación de pago.

"La violación de garantías tiene lugar porque la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en que la figura de la retención de la contribución por parte de aquellos que sin ser los obligados directos

de contribuir a los gastos públicos, pero por encontrarse cerca de los que realizan el hecho generador de la contribución les impone la obligación de retener o recaudar el monto de lo que constituye la obligación sustantiva principal (sic), por lo que en el presente caso, el hecho o circunstancia, de establecer la figura de la retención por parte de los empleadores, respecto del impuesto que genera la presunción de percepción de ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, la cantidad que resulta de aplicar el importe de préstamos obtenidos una equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días (sic) contradice dicho principio de retención, en virtud de que se me impone la obligación de aceptar una retención sobre algo que ficticiamente recibo, por lo que dicha retención carece de objeto, ya que mi patrón me retiene sobre las cantidades que realmente me entrega por concepto de salarios, en donde con toda propiedad opera y se actualiza la figura de la retención.

"Establece el diccionario de la Lengua Española que 'Retención. Acción y efecto de retener. 2. Parte o totalidad retenida de un sueldo, salario u otro haber...' 'Retener. Detener, conservar, guardar en sí... 5. Suspender en todo o en parte el pago del sueldo, salario y otro haber que uno ha devengado, hasta que satisfaga lo que debe, por disposición judicial o gubernativa...'

"De conformidad a lo antes transcrito, la retención ordenada por el último párrafo del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, rompe el principio de legalidad contenido en la legislación impositiva vigente en nuestro país, ya que se ordena en dicho numeral que el empleador realice la retención de un ingreso que presuntamente se entrega siendo que conforme al vocablo retener, únicamente se retiene aquello que se tiene, es decir, aplicando dicho concepto a la materia en cuestión, se puede ordenar la retención tanto para aquel que la efectúa en su carácter de empleador, como aquel que la debe aceptar o permitir por aquel que recibe el ingreso, pero resulta que en el presente caso se trata de un ingreso presunto, ficticio, algo que realmente no se recibe por lo que la retención en el presente caso carece de materia, por lo que la disposición que ordena dicha retención es inconstitucional.

"En el presente caso, las responsables al aprobar y aplicar una disposición inconstitucional contravienen el principio de legalidad y la lógica jurídica, siendo ello motivo más que suficiente para que sea concedido el amparo y protección constitucional solicitado.

"Cuarto.— Es motivo de contravención constitucional, por transgredir el principio contenido en el artículo 31 fracción IV de la Ley Fundamental, la disposición contenida en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual tuvo su origen en el Decreto de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991, en virtud de que la misma presume que todo aquel trabajador que obtiene de su empleador préstamos, a tasa inferior de la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, obtiene un ingreso en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, siendo este ingreso en la cantidad resultante de aplicar al importe de los préstamos la tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días en el mes inmediato anterior.

"Conforme a lo dispuesto por dicho numeral 78-A es indudable que el objeto del tributo que nos ocupa, se trata de un acontecimiento económico material o un fenómeno de consistencia económica, de cuya realización surge la obligación de contribuir a los gastos públicos.

"En el caso específico que nos ocupa, el objeto de la obligación tributaria, que contiene la disposición legal tildada de inconstitucional, lo constituye la existencia de un presunto ingreso derivado del otorgamiento de préstamos por parte del empleador al trabajador, sin embargo dicha situación resulta por demás errónea, ya que precisamente como se observa del capítulo VII del Reglamento de los Empleados de las Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, Reglamento Interior de Trabajo de la Nación Financiera (sic), en él se regulan las prestaciones de carácter económico.

"Asimismo, en las cláusulas trigésima quinta, trigésima novena y cuatragésima, del contrato colectivo de trabajo de Banca Serfín, S.A., se establecen las condiciones bajo las cuales se realizan préstamos a los trabajadores de las instituciones de banca múltiple, entre ellas Banca Serfín S.A. de donde se observa que dichos préstamos son con la finalidad de adquirir bienes que tienden a proteger y mejorar el nivel de bienestar económico y social de sus trabajadores y de sus familias, mas no para que a través de ellos perciban ingresos vía inversiones productivas, que sumados a sus salarios pagados, el salario efectivo se vea incrementado (sic).

"Es de explorado derecho que, la Ley del Impuesto sobre la Renta, grava ingresos, por lo que dicha ley tiene como objeto del tributo la percepción

de ingresos, siendo que por su parte las prestaciones económicas que otorgan las instituciones de crédito, entre ellas mi empleador Banca Serfín, S.A., no tienen como propósito o finalidad el que sus perceptores los destinen a inversiones productivas, lo que sí les reportaría un ingreso representado en función de la tasa que paguen por ellos a su empleador y la que reciban de la institución financiera donde lo depositen.

"En el presente caso, el artículo 78-A tildado de inconstitucional pretende gravar las deudas que contraemos como trabajadores con la institución empleadora, ya que derivado de los préstamos que nos realiza, en nuestro patrimonio se registra un pasivo por cubrir, el cual vamos cubriendo quincenalmente a través de descuentos en nómina que nos realiza el empleador, por lo que es utópico e irreal pretender gravar un supuesto ingreso, que más bien conforme a las leyes y contrato colectivo de trabajo, constituye una deuda, lo cual para efectos del impuesto sobre la renta tratándose de personas físicas que percibimos ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, es imposible que se dé el ingreso que presume la disposición legal de referencia.

"Aun cuando algunos créditos que otorga el empleador a sus trabajadores, éstos los depositan en inversiones productivas, que efectivamente les reporten un ingreso que sumado al salario real que perciben, su ingreso por dicho concepto se ve incrementado, en estos casos el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta estaría gravándose justamente, sin embargo, la consideración generalizada de que todos los que recibimos préstamos de nuestro empleador, por ese hecho estamos percibiendo ingresos, la misma es errónea, y lo que con ello se observa es que se pretende gravar a todos por igual, siendo que no todos tenemos la misma capacidad contributiva, es decir, la ley da un tratamiento idéntico a sujetos que jurídicamente somos distintos en cuanto a la capacidad contributiva que se debe tomar en cuenta para la contribución a los gastos públicos del Estado.

"En ocasión anterior, el Poder Judicial de la Federación tuvo la oportunidad de pronunciarse respecto de la presunción que nos ocupa en esta ocasión, habiéndolo hecho en los términos de la tesis que adelante se transcribe: 'Es inconstitucional el precepto citado de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece que si en cualquier operación de la que se deriven o puedan derivarse ingresos comprendidos en las fracciones I, VI y VII del artículo 125 no se pacta interés o se estipula que temporal o permanentemente, total o parcialmente, no se cause, o se conviene que

se cause una tasa inferior al 6%, se estimarán como intereses los que resulten de aplicar al capital la tasa del 6%. Se declara inconstitucional este precepto porque desconoce las situaciones reales en que no se pactan intereses y arbitrariamente fija la suma del 6% anual bajo la presunción de que todo ingreso debe causar interés, gravando a sujetos que no los perciben, en forma igual a aquellos que si lo obtienen al haberlos estipulado en sus respectivos contratos, con violación del principio de equidad que consagra el artículo 31 constitucional en su fracción IV.

"Quinto.— Igualmente el acto reclamado es contrario al principio de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que las personas que nos encontramos sujetos a una relación laboral que percibimos ingresos por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado sujeto al pago del impuesto sobre la renta, que por disposición legal y contractual recibimos prestaciones de carácter económico directamente de nuestro empleador y que por el contrario otros sujetos que tienen la misma calidad de trabajadores sujetos a una relación de trabajo subordinada, que por disposición del artículo 3o. de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores tienen derecho a obtener del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores créditos baratos que le permitan adquirir una casa, reparar o ampliar la que tuvieran, sin embargo éstos aun cuando reciben el préstamo del mencionado organismo y exista una tasa diferencial entre la tasa de interés pactada por préstamo y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparables a los certificados mencionados, no se encuentran obligados a contribuir a los gastos públicos por dicho diferencial de tasa aplicada al saldo del préstamo, como sí lo estamos aquellos que de nuestro empleador lo recibimos.

"Como se observa de lo manifestado en el párrafo anterior, los casos similares de trabajadores que reciben préstamos de su empleador y los que los reciben del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, aun cuando es para el mismo fin, la adquisición de casa habitación, el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tachado de inconstitucional, únicamente impone la obligación de contribuir a los gastos públicos por concepto de impuesto sobre la renta a aquellos que perciben préstamos de su empleador, lo que hace que dicha disposición sea inconstitucional, en virtud de que atenta contra el principio de equi-

dad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Efectivamente, aun cuando se trata de dos situaciones idénticas las que viven dos trabajadores, uno que recibe de su empleador el préstamo para la adquisición de una casa y el otro del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, únicamente el primero, por disposición de la norma legal tildada de inconstitucional se encuentra obligado a contribuir a los gastos públicos, circunstancia que por demás hace injusto por inequitativo el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta siendo ello suficiente para la concesión del amparo y protección constitucional solicitados.

"Puede ocurrir que dos trabajadores que perciben como ingreso por salarios cantidades similares y perciben uno de su patrón y otro del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, préstamo para la adquisición de una casa, lo que de conformidad al precepto tildado de inconstitucional, provocaría que el trabajador que percibe de su empleador el préstamo se encuentre obligado al pago del impuesto sobre la renta y el que lo recibe de dicho Instituto no, lo que hace que se observe con claridad la falta de equidad imperante en la norma mencionada ya que como se aprecia, la diferencia en el tratamiento impositivo la hace el vínculo laboral, aun cuando el objeto contemplado por el artículo 78-A es el mismo, de donde se desprende que dos situaciones iguales ante la misma ley tributaria, son tratadas de forma distinta, lo que provoca una inequidad manifiesta.

"En cuanto a la forma cómo los tributos deben cumplir con la proporcionalidad y equidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en los términos de la tesis de jurisprudencia que adelante se transcribe: 'IMPUESTOS, SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia con-

gruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidades sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.' (Se identifican los precedentes).

"La proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas y la equidad radica en la igualdad, ante la ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, en consecuencia, los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica.' (Datos de publicación).

"De lo manifestado antes, se aprecia con claridad que la disposición legal tachada de inconstitucional contraviene los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que es suficiente para que se conceda el amparo y protección constitucional solicitados.

"Sexto.— Otro motivo de contravención constitucional de la disposición contenida en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta lo constituye la evolución gradual en la aplicación de la disposición legal tachada de inconstitucional, ya que por disposición del artículo séptimo, fracción XIV, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Decreto de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991, durante los años de 1992, 1993 y 1994, la acumulación de ingresos en servicios de los señalados en el

artículo 78-A, sería en la proporción de 25%, 50% y 75%, para que en 1995 la acumulación fuera en el 100%, cuya acumulación es transgresora del principio constitucional contenido en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tomando en cuenta los acontecimientos acaecidos en los últimos meses del año inmediato anterior, la referencia que se toma para determinar el diferencial de tasa, que es la de los Certificados de la Tesorería de la Federación al haberse incrementado considerablemente, provoca que el ingreso presunto haga que el impuesto que por él se pague llegue a absorber en su totalidad el salario efectivo que como trabajador se percibe como contraprestación en la relación subordinada.

"El principio de la prohibición de establecimiento de impuestos confiscatorios, tiene como inspiración o soporte, la consideración de que el Estado nutre sus arcas públicas en buena medida de la actividad desarrollada por los particulares, personas físicas sujetos a una relación laboral subordinada, por lo que sería contrario a dicho principio constitucional recargar a tal grado el peso del tributo a los asalariados, que pudiera provocar la no percepción de ingreso necesario o suficiente para la atención de las necesidades primarias, con lo que se destruiría la fuente de riqueza, debiendo más bien, fomentarla con el propósito de impulsar el progreso económico. En cuanto a lo confiscatorio que resulta el precepto legal tachado de inconstitucional, la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autoridad señalada como responsable en la demanda que se promueve, lo ha reconocido, ya que pretende quitarle lo inconstitucional al precepto, a través del oficio número 325-067-95 de fecha 10 de febrero de 1995, que dirigió a la Asociación de Banqueros de México, A.C. mediante el cual se autoriza a las instituciones de crédito para que durante el año de 1995, determinen las retenciones del impuesto sobre la renta de sus empleados a los que tienen concedidos préstamos o créditos, calculando el ingreso en servicio que les corresponda a los créditos otorgados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicando la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a 90 días, que resulta del promedio de las colocaciones que de dichos valores se efectuó en cada uno de los meses comprendidos en el año de 1994, la cual es de 14.62%, con lo que queda más que demostrado lo confiscatorio del tributo y la contravención al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que contiene el principio de legalidad.

"La presente manifestación es apoyo y fundamento del precepto concepto de violación así como del expresado en el segundo concepto de violación segundo, en cuanto a que es la autoridad administrativa quien determina arbitrariamente el elemento base del tributo que nos ocupa.

"Por todas las consideraciones legales expuestas, tomando en consideración las violaciones constitucionales del ordenamiento tachado de inconstitucional, debe ser otorgado el amparo demandado."

CUARTO.— La demanda de garantías fue remitida al Juzgado Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, el que por auto del 4 de mayo de 1995, admitió a trámite la demanda de amparo, registrándola con el número 196/95; y previos los trámites legales correspondientes, en la audiencia constitucional celebrada el 15 de junio del citado año, dictó la sentencia respectiva, que autorizó el 31 de agosto siguiente, la cual culminó con el siguiente resolutivo:

"Único.— Se sobresee en el presente juicio de garantías número 196/95, promovido por Calixto Villamar Jiménez, contra actos del Congreso de la Unión, Presidente de la República, secretario de Gobernación y las siguientes autoridades dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominadas: secretario y administrador general Jurídico de Ingresos, en términos de lo expuesto en los considerandos segundo y tercero de esta sentencia."

QUINTO.— Inconforme con la sentencia, el quejoso hizo valer el recurso de revisión, el cual fue admitido a trámite por auto del presidente de este Alto Tribunal del 13 de noviembre de 1995.

El agente del Ministerio Público Federal de la adscripción formuló el pedimento número V-216/95, en el sentido de que se confirme la sentencia recurrida.

Mediante proveído de la Presidencia del 11 de diciembre de 1995, se turnaron los autos al señor Ministro Juan Díaz Romero para que formulara el proyecto de resolución correspondiente.

CONSIDERANDO:

PRIMERO.— El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Cons-

titución Federal; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, ya que se interpone en contra de la sentencia pronunciada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio en que se reclamó la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente su artículo 14, por estimar que es directamente violatoria de la Constitución Federal, y en el recurso subsiste el problema relativo a la constitucionalidad de dicho ordenamiento.

SEGUNDO.— La sentencia recurrida se sustenta en las siguientes consideraciones:

"Primero.— Son ciertos los actos que la parte quejosa reclama de las autoridades responsables denominadas: Congreso de la Unión, presidente de la República y secretario de Gobernación, consistentes en la aprobación, emisión, expedición y refrendo respectivamente del Decreto que contiene la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991, en especial el artículo 78-A, del artículo sexto, relativo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que así lo reconocieron dichas autoridades al rendir su informe justificado, (fojas 78, 85 y 82); además de que dicha certeza, se acredita en términos de los artículos 76 y 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, conforme al artículo 2o. de la Ley de Amparo y la tesis de jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 337, del Informe de Labores correspondiente al año de 1974, cuyo rubro dice: 'LEYES, NO SON OBJETO DE PRUEBA.'

"Segundo.— El presidente de la República, al rendir el informe justificado que se le solicitó (fojas 85), niega los actos que se le reclaman consistentes en la aprobación, promulgación y publicación del Decreto promulgatorio de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 20 de diciembre de 1991, misma que en términos de lo dispuesto por el artículo sexto reformó el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que reclama el quejoso.

"Las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito (sic) denominadas: secretario y administrador general Jurídico de Ingresos, al rendir el informe justificado que se les solicitó (fojas 115), niegan los actos que se les reclaman y que se traducen en la aplicación de las disposiciones contenidas en la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas

Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991, en especial el artículo 78-A, del artículo sexto, relativo a la Ley del Impuesto sobre la Renta y la realización de actos de cobro del impuesto sobre la renta a través de la persona que realiza sus pagos por concepto de salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, respectivamente.

"Sin prueba en contrario que desvirtúe la negativa, procede en consecuencia, decretar el sobreseimiento en el presente juicio de amparo, con fundamento en la fracción IV, del artículo 74 de la Ley de Amparo, por inexistencia de los actos reclamados.

"Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis de jurisprudencia número 1002, visible a fojas 1621, Segunda Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1988, que dice: 'INFORME JUSTIFICADO, NEGATIVA DE LOS ACTOS ATRIBUIDOS A LAS AUTORIDADES.'

"Tercero.— Previamente al estudio del fondo del asunto, se procede a analizar las causales de improcedencia, ya sea que las hagan valer las partes o de oficio, por ser ésta una cuestión de orden público y de estudio preferente, como lo establece en el artículo 73, fracción XVIII, segundo párrafo, de la Ley de Amparo y la tesis de jurisprudencia número 158, visible en la página 262, Octava Parte del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1917 a 1985, Tomo Común al Pleno y a las Salas, que al rubro dice: 'IMPROCEDENCIA.'

"En primer término el suscrito juzgador considera que se surte la causa de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73 de la Ley de Amparo en relación con el numeral 116, fracción V, del mismo ordenamiento legal, en virtud de que la parte quejosa no expresa conceptos de violación en contra del Decreto promulgatorio de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 20 de diciembre de 1991, misma que en términos de lo dispuesto por el artículo sexto reformó el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que reclama el quejoso.

"En efecto, de la lectura del escrito de demanda se advierte que la parte quejosa no expresó concepto de violación alguno enderezado a impugnar el acto reclamado del presidente de la República, Congreso de la Unión y secretario de Gobernación, consistentes en la aprobación, emisión, expedición y refrendo del decreto citado con antelación; motivo por el cual no es posible jurídicamente hacer el examen de la constitucionalidad o

inconstitucionalidad de los señalados actos. En consecuencia, es procedente sobreseer en este aspecto en el presente juicio de amparo, con fundamento en el artículo 74, fracción III de la Ley de Amparo.

Sirve de apoyo a la anterior consideración la tesis relacionada visible en la página 172, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1917-1980, Octava Parte, del Tomo Común al Pleno y a las Salas, bajo el rubro: 'CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. NO EXPRESADOS, DEBE SOBRESEERSE EL AMPARO Y NO NEGARSE.'

En segundo lugar, también este juzgador federal advierte fundada la causa de improcedencia alegada por las autoridades responsables, prevista en la fracción V del artículo 73 de la Ley de Amparo y que conduce al sobreseimiento del presente juicio de garantías de conformidad con lo establecido en el numeral 74, fracción III del mismo ordenamiento legal, porque el acto que reclama no le afecta a su interés jurídico, en efecto, la quejosa promueve esta contienda constitucional en contra de la emisión del oficio 325-067-95 de fecha 10 de febrero de 1995, por el que la Administración General Jurídica de Ingresos, da contestación al representante legal de la Asociación de Banqueros de México, A.C., respecto de la situación que impera por las obligaciones tributarias de ciertos empleados bancarios que tienen préstamos otorgados por las instituciones crediticias, mismo que no resulta idóneo para acceder al juicio constitucional, en virtud de que mediante dicho acto en modo alguno se está afectando la esfera jurídica del querellante. Tal causal resulta fundada.

"En efecto, para arribar a la anterior conclusión, se hace necesario precisar que de conformidad con lo previsto en los artículos 21 y 22, fracción I, de la ley reglamentaria de los numerales 103 y 107 constitucionales, existen varias oportunidades para iniciar la acción constitucional. Así, se tiene que por regla general, el término para interponer una demanda de garantías será de 15 días, esto es, que dicho plazo empezará a contar, a partir del día siguiente al en que se haya notificado al quejoso la resolución o acuerdo que se reclama.

"Lo anterior es lo que la doctrina y la jurisprudencia han llamado o asentado como la forma de impugnación de una ley conocida en su modalidad de heteroaplicativa, es decir, que para que nazca el derecho de los gobernados a incoar la correspondiente demanda de garantías, se hace necesario forzosamente de la existencia de un acto de molestia proveniente de autoridad, y que derive del ordenamiento legal cuya constitucionalidad

se impugna. Pero, la regla genérica indicada con antelación, desde luego que tiene su excepción, la cual en forma clara se encuentra contemplada en el artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo; y ésta se aplica o cobra actualidad desde luego, cuando por la sola expedición de una ley, ésta es reclamable a través del juicio de garantías; y entonces estaremos en presencia de un ordenamiento legal que asimismo la doctrina y la jurisprudencia han denominado como autoaplicativa, y entonces, el término para la interposición de la demanda constitucional, será de 30 días.

"En tal sentido se ha pronunciado nuestro más Alto Tribunal en la ejecutoria número 50, publicada en la página 850, Primera Parte del Informe de Labores rendido por el presidente de dicho tribunal al terminar el año de 1988, bajo el rubro: 'LEYES, AMPARO CONTRA. IMPROCEDENTE. SI SE RECLAMAN CON MOTIVO DE ACTOS DE APLICACIÓN INMINENTE.'

"Son aplicables al caso el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su segunda tesis relacionada con el número 59, tesis de jurisprudencia número 60, consultable a fojas 125, 127 y 128, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1917 a 1985, Primera Parte, Tribunal Pleno, bajo los rubros de: 'INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO CONTRA LEYES', 'INTERÉS JURÍDICO, COMPROBACIÓN DEL' e 'INTERÉS JURÍDICO, NECESIDAD DE ACREDITARLO EN EL AMPARO CONTRA LEYES'

"Como puede apreciarse de los razonamientos anteriores y jurisprudencias invocadas, resulta claro que en la especie aún no se da la afectación directa a los intereses jurídicos de la parte quejosa, por lo que no nace todavía su derecho para promover el juicio de garantías en tanto que si bien es verdad que a fojas 18 de autos, obra una constancia de fecha 30 de marzo de 1995, en relación al estudio de ingresos para préstamos que firmó el quejoso de conformidad, reconociendo expresamente el contenido y alcance del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, relativo a la acumulación de las diferencias entre la tasa de interés pactada y la de Cetes a un plazo de 90 días, a sus ingresos y a la consecuente retención y entero de los impuestos respectivos por la institución Grupo Financiero Serfín; también lo es que con esa documental no acredita acto de aplicación alguno, sino que con la misma, lo único que demuestra es que se acogió a los beneficios de 'las opciones de reestructuración de préstamos', contenidos en el oficio 325-067-95 de fecha 10 de febrero de 1995, emitido por la Administración General Jurídica de Ingresos, a través de la cual se dio contestación al representante legal de la

Asociación de Banqueros de México, A.C., respecto de la situación que impera por las obligaciones tributarias de ciertos empleados bancarios; en la cual se establece en sus puntos medulares:

"1. Para el personal con préstamos otorgados con anterioridad al 1o. de enero de 1995, se aplicará la tasa provisional del 14.62% anual para calcular el diferencial que se considera como ingreso por servicios, durante el período comprendido del 1o. de febrero al 31 de diciembre de 1995. Al cierre del ejercicio de 1995 y cinco se determinará la tasa promedio de referencia de los Cetes a 90 días vigentes durante dicho período, con las variaciones ocurridas con respecto a la tasa del 14.62% anual y el diferencial de tasas se le aplicará el impuesto correspondiente, el cual constituirá el adeudo a cubrir por el personal, con la facilidad de pagarlo en 18 parcialidades iguales y sucesivas mediante retención que le haga la propia institución. El entero de la primera parcialidad será en el mes de enero de 1996."

"Como puede observarse, la ventaja consiste en poder diferir el pago de impuestos hasta el mes de enero de 1996, mes en que empezarán los pagos parciales mensuales (18), dichas parcialidades causarán intereses (tasa de actualización y tasa de prórroga) a partir del pago de la segunda parcialidad en el mes de febrero de 1996. Son condiciones para el ejercicio de la opción, las siguientes:

"A). Que la institución efectúe ajuste anual de impuestos a todo el personal incluido en la opción, independientemente que decidieran o estuvieran obligados a presentar su declaración anual.

"B). Que a los trabajadores que causaren baja por cualquier motivo antes del 1o. de diciembre de 1995, les sea retenido el impuesto que debió aplicarse desde el mes de febrero de 1995.

"C). Que el personal otorgue su consentimiento por escrito para ser incluido en la opción.

"2. Para todos aquellos trabajadores que por escrito manifestaron no incluirlos en esta opción (sic) o 'no se reciba respuesta a más tardar el 31 de marzo de 1995', para el cálculo del impuesto sobre ingresos por préstamos al personal, les serán aplicadas las tasas vigentes de Cetes a 90 días.

"De todo lo antes transcrito, se concluye que no existe acto de aplicación, ya que como quedó asentado con anterioridad todos aquellos que

otorgaron su consentimiento por escrito para ser incluidos en tal opción, durante el período comprendido del 1o. de febrero de 1995 al 31 de diciembre del mismo año, se les otorgará la facilidad de pagarlo en 18 parcialidades iguales y sucesivas, mediante retención que les haga la propia institución bancaria, en la cual el entero de la primera parcialidad será en el mes de enero de 1996, de ahí que aún cuando se haya auto-colocado en el supuesto que marca dicho precepto, el mismo no le irroga perjuicio alguno, ya que el beneficio otorgado para poder pagar sus préstamos personales, no los cubrirá en forma inmediata el total de la retención que legalmente procede, sino que será en 18 parcialidades que iniciaron (sic) a partir de enero de 1996, de tal suerte que ninguno de esos documentos puede irrogarle un perjuicio personal y directo, máxime cuando en ellos se le está determinando una nueva opción que lo beneficia. En las relatadas condiciones, lo procedente será sobreseer en el presente juicio de garantías."

TERCERO. — El recurrente expresa los siguientes agravios:

"Efectivamente, la resolución recurrida transgrede flagrantemente los artículos 14 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que tutelan las garantías individuales de audiencia y de administración de justicia, en virtud de los razonamientos que adelante se exponen y toda vez que con motivo de la emisión de la resolución recurrida subsiste el problema de inconstitucionalidad, planteado en la demanda de garantías.

"En cuanto a los agravios que me causa la resolución recurrida los mismos consisten en que el Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal considera que derivado de la negativa contenida en el informe justificado emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el administrador general Jurídico de Ingresos, negaron los actos reclamados, consistentes en la aplicación de las disposiciones contenidas en la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991, en especial al artículo 78-A del artículo sexto, relativo a la Ley del Impuesto sobre la Renta y la realización de actos de cobro del impuesto sobre la renta a través de la persona que me realiza los pagos por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; así como la consideración de que no expresé conceptos de violación en contra del Decreto promulgatorio de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 20 de diciembre

de 1991, misma que en términos de lo dispuesto por el artículo sexto reformó el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y además, según dicho juzgador, porque el acto que reclamé no afecta mi interés jurídico, en virtud de que promoví la contienda constitucional en contra de la emisión del oficio 325-067-95 de fecha 10 de febrero de 1995, por el que la Administración General Jurídica de Ingresos, dio contestación al representante legal de la Asociación de Banqueros de México, A.C., respecto de la situación imperante en las obligaciones tributarias de los empleados bancarios con préstamos otorgados por las instituciones crediticias, mismo que en su consideración no resulta idóneo para acceder al juicio constitucional, en virtud de que mediante dicho acto en modo alguno se afecta mi esfera jurídica, por lo que dicho Juez de Distrito en Materia Administrativa concluyó el sobreseimiento del juicio.

"Sobre el particular, se aprecia con claridad que la conclusión a la que arribó la autoridad recurrida es contraria a los preceptos constitucionales mencionados como violados en el presente recurso de revisión, toda vez que de la demanda de garantías se aprecia que los conceptos de violación se hicieron valer en contra de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991, pero en especial el artículo 78-A, del artículo sexto, relativo al impuesto sobre la renta de la referida ley, por lo que hace al primer acto de aplicación del artículo 78-A antes mencionado. Asimismo, en la demanda de garantías presentada, se aprecia que en atención a la consideración de inconstitucionalidad del artículo 78-A, reformado mediante la ley tantas veces hecha referencia, se enderezaron los conceptos de violación en contra de la violación emanada o contenida en el mencionado artículo, mas no en la ley misma en cuanto al procedimiento de formación o publicación, sino más bien y concretamente en cuanto a la consideración de dicha disposición legal, de tener como ingresos en servicio por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades resultantes de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior.

"Al respecto, en cuanto a la consideración del Juez de Distrito recurrido, en lo que se refiere a que la parte quejosa no expresó conceptos de violación en contra del Decreto promulgatorio de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 20 de diciembre de 1991, misma que en términos de lo dispuesto por el artículo sexto reformó el artículo 78-A

de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se reclamó, dicha manifestación que realiza la recurrida, resulta ser del todo errónea y por lo mismo insuficiente para soportar su conclusión de sobreseimiento, ya que precisamente los agravios manifestados aducen a los requisitos constitucionales que debe contener una disposición que contenga obligaciones de carácter fiscal, entre otros, equidad, proporcional, igualdad, etc., requisitos que al no cumplir la disposición tachada de inconstitucional y haber sido aprobada, emitida, expedida y refrendada en el decreto que se contiene, por las autoridades correspondientes, realizaron por ese hecho en una actuación inconstitucional y a ella deben responder, por lo que al haber considerado el Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal que los conceptos se debieron enderezar en contra de la aprobación, emisión, expedición y refrendo del decreto citado, ya que precisamente los conceptos de violación se enderezaron contra la violación contenida en él, y no propiamente contra los actos mencionados en primer término, por lo que la apreciación del Juez de Distrito referido, con su actuación transgrede flagrantemente las disposiciones constitucionales contenidas en los artículos 14 y 17 de la Carta Magna.

"Asimismo, otro agravio que me causa la resolución ocurrida, consiste en la consideración llevada a cabo por el Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa, al haber tomado como fundamento de su actuación que el acto reclamado no afecta mi interés jurídico, ya que en su opinión el oficio 325-007-95 de fecha 10 de febrero de 1995, por el que la Administración General Jurídica de Ingresos, da contestación al representante legal de la Asociación de Banqueros de México, A.C., respecto de la situación imperante por las obligaciones tributarias de ciertos empleados bancarios que hubieren recibido préstamos de las instituciones crediticias, por lo que concluyó (sic) que el mismo no resulta idóneo para acceder al juicio constitucional, en virtud de que mediante dicho acto en modo alguno se afecta mi esfera jurídica.

"Como soporte de su conclusión, manifiesta que en su consideración no ha nacido mi derecho para acceder al juicio de garantías, aun cuando en el expediente obra la constancia de fecha 30 de marzo de 1995, en relación al estudio de ingresos para préstamos que firmé, reconociendo el contenido y alcance del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, relativo a la acumulación de las diferencias entre la tasa de interés pactada y la de los Cetes a plazo de 90 días y la consecuente retención y entero de los impuestos respectivos por mi patrón Banca Serfín, S.A., ya que con la mencionada documental no se acredita acto de aplicación alguno, sino más bien con ella se demuestra que me acogí al beneficio

de 'las opciones de reestructuración de préstamos', contenidas en el oficio No. 325-067-95 de fecha 10 de febrero de 1995, emitido por la Administración General Jurídica de Ingresos, a través del cual se dio contestación al representante legal de la Asociación de Banqueros de México, A.C., respecto de la situación imperante por las obligaciones tributarias de ciertos empleados bancarios, y que además más que perjudicar su aplicación, beneficia, toda vez que con ello se difiere el pago de impuestos hasta el mes de enero de 1996, ya que mientras tanto la tasa aplicable para 1995 sería del 14.62% anual para calcular el diferencial que se considera como ingreso por servicios, condicionando el mencionado beneficio entre otros a que los trabajadores otorguen su consentimiento por escrito para ser considerados en el beneficio, por lo que concluye que no existe acto de aplicación.

"Sobre el particular cabe mencionar que lo manifestado por el Juez de Distrito en Materia Administrativa del Distrito Federal es incorrecto y por lo mismo violatorio de las disposiciones constitucionales que se señalan violadas, toda vez que efectivamente la sola emisión del oficio 325-067-95 de fecha 10 de febrero de 1995, emitido por la Administración General Jurídica de Ingresos, no me irroga perjuicio, sin embargo en el momento que mi patrón Banca Serfín, S. A., lo pone a mi consideración en sus diversas alternativas que contiene y de forma expresa adopté una de ellas, en ese momento se debe considerar el primer acto de aplicación, toda vez que mi manifestación de voluntad no es libre sino condicionada a la elección de una de las opciones, ya que de lo contrario el no elegir alguna, la consecuencia sería la aplicación total desde ese momento, de la disposición contenida en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tachada de inconstitucional.

"Por otra parte, parece que el juzgador recurrido se confunde en la consideración expresada de mi parte en la demanda, en cuanto a que en ella se tacha de inconstitucional por contravenir los principios del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que precisamente el argumento expuesto lleva a demostrar la inconstitucionalidad del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto a que obliga a acumular las diferencias entre la tasa de interés pactada y la de Cetes a un plazo de 90 días, respecto de los préstamos otorgados por el patrón, así como la consecuente retención y entero de los impuestos respectivos por la institución Banca Serfín, S.A. es conculcatorio de las garantías constitucionales mencionadas como violadas en la demanda de garantías, así como de las contenidas en los artículos 14 y 17 de la misma Carta Magna, ya que tan inconstitucional resulta

una disposición que establezca una tasa del 100%, como una del 14.62%, siempre que dicha tasa de acumulación se calcule en atención a la consideración de ingreso por servicios las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparables a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor. Por lo que independientemente de las facilidades que para el pago otorgue la autoridad administrativa, el vicio de inconstitucional radica en el contenido mismo del precepto 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo irrelevantes las facilidades o dificultades que para su pago se implementen toda vez que no constituyen salvaguarda de la violación, sino más bien son pruebas de la inconstitucionalidad manifiesta.

"Por lo antes manifestado y ante la clara violación a las disposiciones constitucionales mencionadas en la demanda de garantías y en las disposiciones que fundan el presente recurso de revisión, solicito se revoque la sentencia recurrida y se otorgue el amparo de la justicia federal solicitado."

CUARTO.— En principio, debe precisarse que queda firme el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en la sentencia recurrida respecto de los actos reclamados del presidente de la República, consistentes en la aprobación, promulgación y publicación del Decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 20 de diciembre de 1991, toda vez que en contra de esta determinación no se expresan agravios.

Lo mismo debe decirse en relación con los actos atribuidos al secretario de Hacienda y Crédito Público y al administrador general Jurídico de Ingresos, este último dependiente del primero, relativos a la aplicación de la ley reclamada y al cobro del impuesto previsto en ella, pues aunque el quejoso se refiere en sus agravios al sobreseimiento fundado en la inexistencia de estos actos, no expresa razonamiento alguno dirigido a controvertir la conclusión del juzgador.

QUINTO.— El recurrente aduce, en la parte inicial de sus agravios, que contrariamente a lo sostenido por el Juez de Distrito, en su demanda de

garantías expresó conceptos de violación en contra del contenido del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por estimar que el impuesto que establece se aparta de los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad, en cuanto considera como ingresos por servicios las cantidades resultantes de aplicar al importe de los préstamos obtenidos de su patrón una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación colocados a 90 días correspondiente al mes inmediato anterior, sin que por ello fuera necesario plantear conceptos por vicios propios de la aprobación, expedición y refrendo del decreto que reformó tal precepto legal.

Es fundado este agravio, pues del resultando tercero de esta ejecutoria se desprende que efectivamente el quejoso expresó conceptos de violación dirigidos a cuestionar la constitucionalidad del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistentes en que contraría los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria, por lo que debe estimarse satisfecho el requisito previsto en el artículo 116, fracción V, de la Ley de Amparo, por cuanto se estima que el quejoso, al impugnar el contenido de dicha norma, está cuestionando a la vez el decreto de reformas que la creó y todos los actos, entre ellos los de expedición y refrendo, que concurrieron al procedimiento legislativo que le dio vigencia.

En la parte restante de sus agravios, el inconforme argumenta que el Juez de Distrito debió tener por demostrado su interés jurídico para reclamar el mencionado precepto legal, pues si bien la mera emisión del oficio número 325-067-95 de la Administración General Jurídica de Ingresos del 10 de febrero de 1995, no le irroga perjuicio, también lo es que tal perjuicio lo sufre con motivo de su manifestación de voluntad de acogerse a las modalidades previstas en dicho oficio, para evitar la aplicación inmediata y total del impuesto cuestionado, manifestación que entraña el primer acto de aplicación de la ley reclamada.

Agrega que debe considerarse aplicada la ley en su perjuicio, pues, dice, tan inconstitucional es la tasa prevista en el precepto impugnado como la del 14.62% por la cual optó, en tanto ambas suponen que se consideran como ingresos por servicios las diferencias que arroje la comparación de la tasa pactada en los préstamos y la de los Certificados de la Tesorería de la Federación o los valores a cargo del Gobierno Federal a que se refiere la ley.

También es fundado este agravio, atentas las siguientes razones:

Del capítulo de resultandos de esta ejecutoria se desprende que el quejoso reclamó en el juicio de amparo, el Decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, por cuya virtud se dispuso en el artículo 78-A lo siguiente:

"Artículo 78-A. Para los efectos de este capítulo se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resultan de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor.

"Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate."

Asimismo se aprecia que el quejoso no reclamó esta disposición por su sola entrada en vigor, sino con motivo del primer acto de aplicación, el cual afirma se produjo el 30 de marzo de 1995 cuando se colocó en el supuesto de la norma, al acogerse al tratamiento dispuesto en el oficio número 325-067-95 del 10 de febrero de 1995, girado por la Administración General Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al representante legal de la Asociación de Banqueros de México, Asociación Civil, así como de las circulares que las Direcciones Corporativa y Ejecutiva de la institución bancaria en que labora dirigieron a sus empleados, documentos que son del tenor siguiente:

"C. Alberto Navarro Rodríguez. Representante legal de la Asociación de Banqueros de México, A.C. Por escrito de fecha 20 de enero del presente año, el C. Alberto Navarro Rodríguez en representación de la Asociación de Banqueros de México, A.C., señala que los empleados bancarios tienen como prestación laboral, el obtener de las instituciones a las que prestan sus servicios, diversos préstamos o créditos con tasas fijas de interés, y que de conformidad con los contratos colectivos de trabajo que los bancos tienen celebrados con sus trabajadores, los descuent-

tos que les pueden hacer a estos últimos, no serán en ningún caso, mayores al 30% de su sueldo o del 40% cuando tengan otorgado crédito hipotecario. Asimismo, manifiesta el promovente que de conformidad con el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran ingresos en servicios para los trabajadores, la diferencia entre las cantidades que resulten de aplicar a los créditos obtenidos por el trabajador, la tasa de interés pactada con el empleador y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación a plazo de 90 días, por lo que de conformidad con el incremento que la última tasa señalada ha tenido recientemente, los trabajadores bancarios han visto aumentados sus ingresos en servicios derivados de los préstamos o créditos que tienen con sus empleadores, lo cual implica un incremento en la cantidad que tiene que ser descontada por concepto de impuesto sobre la renta a su cargo, incremento que en algunos casos puede llegar a absorber la parte de sueldo que queda al trabajador después que el empleador le haga los descuentos por otros conceptos distintos al impuesto señalado, por lo que solicita se autorice temporalmente a las instituciones que integran la Asociación de Banqueros de México, A.C., que representa, para que calculen los ingresos en servicios de sus empleados que establece el referido artículo 78-A, considerando en lugar de la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación colocados a 90 días, que estuvo vigente en el mes inmediato anterior a aquel que corresponda el ingreso, la tasa que los mismos valores tuvieron para el mes de diciembre de 1994. Esta Administración General Jurídica de Ingresos con fundamento en los artículos 63, fracción XIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 34 y 36 Bis del Código Fiscal de la Federación, procede a resolver la solicitud de autorización presentada por la Asociación de Banqueros de México, A.C., en los términos siguientes: Primero. Se autoriza a las instituciones de crédito integrantes de la asociación solicitante, para que durante el periodo comprendido entre el 1o. de febrero y el 31 de diciembre de 1995 puedan optar por determinar las retenciones del impuesto sobre la renta de sus empleados a los que tienen concedidos préstamos o créditos, calculando el ingreso en servicio que les corresponda a los créditos que les hubieran otorgado con anterioridad al 1o. de enero de 1995, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicando la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a 90 días, que resulta del promedio de las colocaciones que de dichos valores se efectuó en cada uno de los meses comprendidos en el año de 1994, la cual es de 14.62, siempre que la institución de crédito que ejerza la opción prevista en este punto cumpla con los requisitos siguientes: I. Calcule

en los términos del artículo 83, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto anual para el ejercicio de 1995, respecto de todos los empleados por los que hubiera ejercido la opción, aun en el supuesto de que dichas personas le comuniquen por escrito que presentarán declaración anual por dicho ejercicio, calculando el ingreso en servicio previsto en el artículo 78-A de la ley citada correspondiente a los créditos que les hubieran otorgado con anterioridad al 1o. de enero de 1995, aplicando la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación colocados a 90 días, que resulte del promedio de las colocaciones que de dichos valores se efectúe en cada uno de los meses comprendidos en el periodo del 1o. de enero al 30 de noviembre de 1995. En el caso de que alguna de las personas por las que hubiera ejercido la opción, deje de prestarle servicios antes del 1o. de diciembre de 1995, deberá calcularle las retenciones del impuesto sobre la renta que le hubieran correspondido de no aplicarle la opción prevista en esta resolución, y de resultar mayor el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido, deberá efectuarle retención de la diferencia resultante y enterarla juntamente con el impuesto sobre la renta que le hubiera retenido en el mes en el que dejó de prestarle sus servicios. II. Obtenga compromiso por escrito de todos sus empleados por los que ejerza la opción, en el que aparezca la firma del empleado manifestando su conformidad para que el cálculo del impuesto sobre la renta a su cargo por el ejercicio de 1995, se le haga en los términos previstos en la fracción anterior de este punto, así como para que en los casos en que le presente aviso a la institución de que él va a presentar su declaración anual, la institución le efectúe de todas maneras el cálculo anual del ingreso en servicios previsto en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el cálculo anual del impuesto, considerando en el cálculo del impuesto, únicamente los ingresos previstos en el capítulo I del título IV de la citada ley, reteniéndole la diferencia de impuesto que resulte a su cargo en el citado capítulo I del título IV, y para que en el caso de que le deje de prestar servicios antes del 1o. de diciembre de 1995, le hagan el cálculo y retención previstos en la fracción anterior. III. Que en las constancias que en los términos del artículo 83, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, proporcione por el año de 1995 a las personas por las cuales ejerza la opción prevista en esta resolución, les señale como ingresos en servicios previstos en el artículo 78-A de la ley citada correspondientes a los créditos que le hubieran sido otorgados con anterioridad al 1o. de enero de 1995, los que se obtengan de calcular dichos ingresos aplicando la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación colocados a 90 días, que resulte del promedio de las colocaciones que de dichos valores se efectúe en cada uno de los

meses comprendidos en el periodo del 1o. de enero al 30 de noviembre de 1995, y distinguiendo en el monto de las retenciones efectuadas, a aquellas por las cuales se hará el pago diferido en los términos del siguiente punto de esta resolución. Segundo. Se autoriza a las instituciones de crédito para que las diferencias del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 1995, que en los términos de lo dispuesto por el punto primero de esta resolución, calculen a las personas por las que ejerzan la opción prevista en dicho punto, se puedan pagar en forma diferida hasta en 18 parcialidades mensuales, iguales y sucesivas, sin garantía de interés fiscal, siempre que se cumpla lo siguiente: I. Que el enterero de todas las parcialidades lo haga la institución de crédito que hubiera determinado la diferencia de impuesto sobre la renta a cargo de sus empleados para lo cual la institución de que se trate, efectuará el enterero de la primera parcialidad en el mes de enero de 1996, debiendo presentar ante la Administración Especial de Recaudación, dentro del mes siguiente a la fecha de pago de la primera parcialidad, escrito firmado por un representante legal de la institución en el que asuma la responsabilidad solidaria por el total de las diferencias de impuestos determinadas a cargo de las personas por las que ejercieron la opción prevista en el punto primero de esta resolución, así como por los accesorios que se originan por las mismas, señalando en dicho escrito el total del crédito cuyo pago se difiera y el número de parcialidades elegidas, acompañando al mismo copia de la declaración con la cual hayan efectuado el pago de la primera parcialidad y del documento con el cual acredita su representación legal. II. Que en el caso de que las personas por las cuales se obligan a efectuar el enterero de las parcialidades en los términos de la fracción anterior de este punto, dejen de prestarle servicios a la institución antes de haber efectuado el pago de la totalidad del crédito fiscal por el cual se ejerció la opción de pago en parcialidades, el saldo del crédito aún no cubierto por esa persona, se entere dentro del mes siguiente a aquel en que el empleado dejó de prestarle servicios."

"Marzo de 1995. A todos los colaboradores de Banca Serfín, S.A. A partir de enero de 1992, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público decretó una tasa de impuesto para préstamos –prestación como empleado de Banca Serfín–, y esto se ha venido reflejando en tu recibo de nómina bajo el concepto de ‘ingresos por préstamos al personal’. Esta tasa se ha visto incrementada por la reciente alza de los Cetes. Por tal motivo, con fecha 10 de febrero del año en curso, la Secretaría de Hacienda en apoyo al empleado bancario ha resuelto la opción de fijar una tasa provisional menor a la vigente, esto hará que no se vean afectados tus ingresos durante el año de 1995, sin embargo, existirá un diferencial de tasas

que se acumulará en un adeudo, el cual se te empezará a descontar a partir de enero de 1996 en 18 mensualidades. Nuestra dirección general, en beneficio de tus ingresos netos quincenales ha autorizado diversas opciones de reestructura de préstamos, para que acudas al área de Recursos Humanos, donde se te atenderá en forma particular."

"A todo el personal de Banca Serfín. Marzo 1995. Como es de su conocimiento, a partir del año de 1992 se aplicó el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo al cálculo del impuesto sobre el concepto de 'ingresos por servicios', para los trabajadores que tengan préstamos como prestación y que consiste en considerar como ingreso afecto al impuesto, el monto resultante de la diferencia entre las tasas pactadas de los préstamos y el rendimiento promedio de los Cetes a un plazo de 90 días del mes anterior. Este diferencial se ha venido identificando en sus recibos de nómina, precisamente a partir de 1990 bajo el concepto de 'ingreso por préstamos al personal'. Derivado de los recientes acontecimientos económicos, los rendimientos de los Cetes han estado a la alza, por lo que los ingresos por servicios de los trabajadores bancarios en general se han visto incrementados en forma importante. En consideración a lo anterior, la Asociación de Banqueros de México, procedió a efectuar consultas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que por conducto de la Administración General Jurídica de Ingresos, mediante oficio 325-067-95 del 10 de febrero de 1995 resolvió establecer una opción para las instituciones, consistente en un procedimiento que en síntesis dispone lo siguiente: 1. Para el personal con préstamos otorgados con anterioridad al 1o. de enero de 1995, se aplicará la tasa provisional del 14.62% anual para calcular el diferencial que se considera como ingreso por servicios, durante el periodo comprendido del 1o. de febrero al 31 de diciembre de 1995. Al cierre del ejercicio de 1995 se determinará la tasa promedio de referencia de los Cetes a 90 días vigentes durante dicho periodo, con las variaciones ocurridas con respecto a la tasa del 14.62% anual y al diferencial de tasas se le aplicará el impuesto correspondiente, el cual constituirá el adeudo a cubrir por el personal, con la facilidad de pagarlo en 18 parcialidades iguales y sucesivas mediante retención que le haga la propia institución, el entero de la primera parcialidad será en el mes de enero de 1996. Como puede observarse, la ventaja consiste en poder diferir el pago de impuestos hasta el mes de enero de 1996, mes en que empezarán los pagos parciales mensuales (18), dichas parcialidades causarán intereses, tasa de actualización y tasa de prórroga a partir del pago de la segunda parcialidad en el mes de febrero de 1996. Son condiciones para el ejercicio de la opción, las siguientes: A) Que la institución efectúe ajuste anual de impuestos a

todo el personal incluido en la opción, independientemente que decidieran o estuvieran obligados a presentar su declaración anual. B) Que a los trabajadores que causaren baja por cualquier motivo antes del 1o. de diciembre de 1995, les sea retenido el impuesto que debió aplicarse desde el mes de febrero de 1995. C) Que el personal otorgue su consentimiento por escrito para ser incluido en la opción. 2. Para todos aquellos trabajadores que por escrito manifestaron no incluirlos en esta opción o no se reciba respuesta a más tardar el 31 de marzo de 1995, para el cálculo del impuesto sobre ingresos por préstamos al personal, les serán aplicadas las tasas vigentes de Cetes a 90 días. 3. Para el personal que hubiere obtenido préstamos con posterioridad al 1o. de enero de 1995, no le será aplicada la opción establecida. La dirección general ha autorizado diversas opciones de reestructura de créditos, con el propósito de mejorar la liquidez mensual, las cuales serán revisadas en forma particular con las áreas de Recursos Humanos, para que el personal tenga información para una mejor toma de decisiones."

Para acreditar el acto de aplicación, el quejoso anexó a su demanda la copia al carbón de la documental que obra en papel membretado de la institución bancaria, sin fecha impresa, que a la letra dice:

"Dirección de Recursos Humanos. Estudio de ingresos por préstamos.

"Nombre del empleado: Villamar Jiménez Calixto

"Sueldo mensual: 11,000.00

"Compen. por antigüedad: 0.000

"B.E.C.: 2,300.00

"Tipo de Préstamo	Saldo Anterior 15.69%	Tasa Mes Actual 75.00%	Tasa Mes
"Préstamo Hip.L:	0.00	0.00	0.00
"Préstamo Hip.H:	0.00	0.00	0.00
"Préstamo Hip.C.:	0.00	0.00	0.00
"Préstamo Hip.E:	0.00	0.00	0.00
"Préstamo Especial:	0.00	0.00	0.00

"Préstamo B.C.D.:	0.00	0.00	0.00
"Préstamo Automóvil:	0.00	0.00	0.00
"Préstamo Corto Plazo:	6,367.00	83.25	397.94
"Préstamo Ropa y Calz:	0.00	0.00	0.00
<hr/>			
"Préstamo B.C.D.(2):	0.00	0.00	0.00
"Préstamo Automóvil (2):	0.00	0.00	0.00
"Préstamo C. Plazo (2):	0.00	0.00	0.00
"Préstamo Ropa y C. (2):	0.00	0.00	0.00
<hr/>			
"Total de Préstamos:	6,367.00	83.25	397.94
<hr/>			
"Total de Ingresos:	13,383.25		13,397.94
<hr/>			
"Cálculo del Impuesto:	3,450.42		3,560.56
<hr/>			

"Cálculo aproximado

"Expresamente reconozco el contenido y alcance del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, relativo a la acumulación de las diferencias sobre la tasa de interés pactada y la de Cetes a un plazo de 90 días, a mis ingresos y a la consecuente retención y entero de los impuestos respectivos por la institución. Firma de conformidad (ilegible) 30– (ilegible) –95 (una leyenda anotada en letra manuscrita ilegible).".

El análisis de este documento, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 202 y 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicable supletoriamente al caso según el numeral 2o. de la Ley de Amparo, conduce a la conclusión de que asiste razón al recurrente en cuanto afirma que en el caso se encuentra demostrada la existencia del acto de aplicación de la ley reclamada que lo habilita para acudir al juicio de amparo en reclamo de su inconstitucionalidad, dado que en términos del documento transcrito en último lugar, en el cual se acogió al tratamiento fiscal dispensado por el administrador general Jurídico de Ingresos de la Secretaría del ramo en favor de los empleados bancarios, se halla colocado en la hipótesis del artículo impugnado en calidad de contribuyente del impuesto por ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

No es óbice para esta consideración, que por virtud de dicho acto, el quejoso obtenga un tratamiento preferencial en el pago del gravamen para

que en el periodo comprendido del 1o. de febrero al 31 de diciembre de 1995, calcule el impuesto considerando una tasa inferior a la prevista en la ley reclamada y entere las diferencias correspondientes en 18 pagaderas a partir del primero de enero del año siguiente, toda vez que esta circunstancia no lo libera de la aplicación de la ley cuestionada, en tanto conserva su condición de contribuyente y por la sola realización del hecho imponible adquiere la obligación de realizar el pago del tributo aunque sea de manera parcial, durante el año de 1995, y diferida por lo que hace a las diferencias resultantes a su cargo.

En este sentido, debe entenderse satisfecha la condición de procedencia de la acción constitucional, pues está demostrada la aplicación de la ley reclamada en perjuicio del quejoso.

Al resultar fundado este agravio y suficiente para desvirtuar los motivos y fundamentos de la sentencia recurrida, lo procedente es analizar las proposiciones de sobreseimiento formuladas por el procurador fiscal de la Federación, en ausencia del titular del ramo y en nombre del presidente de la República (similares a las expresadas por el administrador general Jurídico de Ingresos), que no fueron examinadas por el *a quo*.

SEXTO.— La autoridad responsable sostiene, en síntesis, que el juicio de amparo resulta improcedente, de acuerdo con las siguientes razones:

"1. Se actualizan las hipótesis del artículo 73, fracciones VI, XII y XVIII, de la Ley de Amparo, porque con la documental agregada a fojas 21 de autos, expedida por la Subdirección de Relaciones Laborales de la institución bancaria el día 10 de abril de 1995, se demuestra que a la fecha de la promoción de la demanda aparecían registrados diversos saldos en las cuentas relativas a los préstamos obtenidos por el quejoso, de donde se desprende que el empleador debió retenerle el monto correspondiente al impuesto reclamado con anterioridad a la fecha en que, según el quejoso, se produjo el primer acto de aplicación; que, por tanto, debe estimarse que el quejoso consintió la ley, al no oponerse a las sucesivas retenciones del impuesto, y que la está impugnando de manera extemporánea con motivo de un acto de aplicación ulterior;

"1. Corroborar lo anterior la circunstancia de que, en términos del oficio exhibido por el quejoso, las reglas para el pago parcial del impuesto y el pago diferido de las diferencias del mismo solo son aplicables a los préstamos contratados hasta el año de 1994, de modo que los préstamos registrados a su cargo debieron ser autorizados con anterioridad a esa

fecha, ya bajo el imperio de la ley cuestionada que en su redacción original entró en vigor en 1984 y fue reformada siete años después;

"2. Opera la causal contemplada en el artículo 73, fracción V, de la Ley de Amparo, porque las pruebas exhibidas por el quejoso no son las idóneas para acreditar su interés jurídico, pues debió aportar al juicio la solicitud y aprobación del préstamo y el recibo de la primera retención para acreditar que se trata del primer acto de aplicación de la ley;

"3. La misma regla es aplicable tratándose del acto que se reclama consistente en el oficio número 325-067-95 dirigido por el administrador general jurídico de Ingresos a la Asociación de Banqueros, toda vez que el mismo no afecta el interés jurídico del quejoso, en tanto no le está dirigido en forma concreta y directa; además, se trataría de un acto derivado de otro consentido que fue la primera retención del tributo; y

"4. Las disposiciones transitorias del decreto cuestionado, que establecen un porcentaje de aplicación gradual de la tasa prevista en el artículo 78-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, fijando para el año de 1992 el 25% de la misma, para 1993 el 50%, para 1994 el 75% y 1995 el 100%, no afectan los intereses jurídicos del quejoso, porque con la aplicación del tratamiento especial dispuesto para los empleados bancarios, se le otorga el beneficio de que no pague el importe total de la retención de acuerdo con esas tasas.".

No se actualizan las causas de improcedencia aducidas, según se expone a continuación:

Por lo que hace a la descrita en el numeral 1) de la relación que antecede, importa analizar la documental aportada por el quejoso con su demanda, que a la letra dice:

"México, D.F. 10 de abril de 1995.

"A quien corresponda:

"Por este conducto hacemos constar que el licenciado Calixto Villamar Jiménez, presta sus servicios en esta institución desde el 15 de enero de 1991. A la fecha, el Lic. Villamar Jiménez desempeña el puesto de gerente asesoría jurídica en la Dirección Jurídico Contencioso. Asimismo,

a la fecha presenta los siguientes saldos de sus préstamos que le fueron otorgados por la institución:

"Automóvil N\$ 35,629.13

"B.C.D. 43,912.65

"C.P. 6,101.70

"Se extiende la presente carta constancia, a petición del interesado para los efectos que estime pertinentes."

El análisis de este documento, en donde efectivamente se asienta que el día 10 de abril de 1995 (14 días antes de la presentación de la demanda), existían saldos por préstamos otorgados al quejoso, no conduce, sin embargo, a estimar improcedente el juicio de garantías, pues dicho documento no constituye prueba fehaciente de que, con anterioridad a la promoción del juicio y fuera del plazo previsto en el artículo 21 de la Ley de Amparo, se hayan concretado en perjuicio del demandante uno o varios actos de aplicación de la ley cuestionada.

La anterior postura dimana de que en el instrumento en examen no se asentaron las fechas en que se concedieron al quejoso los préstamos relacionados, ni tampoco se hicieron constar datos o elementos que permitan afirmar, de manera indubitable, que se efectuaron las retenciones correspondientes con una anterioridad tal que haga improcedente el juicio por consentimiento de la ley y de su aplicación, ni siquiera considerando que los préstamos de que se trata, para quedar comprendidos en el régimen preferencial de pago del impuesto, debieron otorgarse con anterioridad al 1o. de enero de 1995, pues, como ya se dijo, no se sabe de una fecha exacta en que se haya realizado la retención, sobre todo si se atiende al criterio firme de este Alto Tribunal en el sentido de que las causas de improcedencia y sobreseimiento deben quedar plenamente demostradas y no decretarse con apoyo en inferencias o suposiciones, según se asienta en la jurisprudencia publicada con el número doscientos ochenta y cuatro de la compilación de 1995, Tomo VI, Materia Común, que dice:

"IMPROCEDENCIA DEL AMPARO. DEBE PROBARSE PLENAMENTE Y NO APOYARSE EN PRESUNCIONES.— Las causales de improcedencia en el juicio constitucional deben estar plenamente demostradas y no inferirse a base de presunciones."

El mismo principio inspiran las tesis publicadas en la citada compilación, con los números cincuenta y nueve y sesenta y cinco que enseguida se reproducen:

"AMPARO NO EXTEMPORÁNEO.— Si no hay datos que establezcan un punto de partida para contar el término dentro del cual debió reclamarse el acto, no puede afirmarse que la demanda de amparo sea extemporánea."

"AMPARO, TÉRMINO PARA LA INTERPOSICIÓN DEL, CUANDO EXISTE DUDA DE SU VENCIMIENTO.— Cuando hubiere duda respecto de si ha transcurrido o no, el plazo para la interposición del amparo, debe admitirse y tramitarse la demanda respectiva."

Si en la especie no hay prueba precisa y concluyente de que en una fecha distinta a la señalada por el quejoso se produjo el primer acto de aplicación de la ley reclamada, fecha cierta a partir de la cual pueda efectuarse el cómputo para el ejercicio de la acción, resulta obligado concluir que no puede decretarse el sobreseimiento por los motivos aducidos, máxime que, ante la afirmación de la autoridad de que se reclama un acto ulterior de aplicación, correspondía a ella y no al quejoso rendir la prueba conducente a la demostración de tal hecho, de acuerdo con las reglas previstas en los artículos 81 y 82 de la Ley de Amparo.

Respecto de la proposición presentada en el inciso 2) de la relación precedente, debe decirse que tampoco asiste razón a la autoridad responsable, pues aun admitiendo que la constancia de retención pudo ser prueba idónea para acreditar el acto de aplicación de la ley, debe observarse, por una parte, que la aplicación de una norma tributaria no debe traducirse necesariamente en el pago del gravamen, sino que puede consistir en la realización de cualquier acto por cuya virtud el destinatario de la norma se coloque en su hipótesis, como aconteció en la especie, en que el quejoso se sujetó a los efectos de la ley a través de optar por un sistema de pago parcial y diferido; y, por otra parte, que de acuerdo con el sistema procesal imperante en nuestro derecho, la prueba de un hecho puede alcanzarse a través de cualquier medio que no sea contrario a la moral o ilícito, de modo que no cabe exigir al quejoso la exhibición precisamente de ciertos documentos y negarle la oportunidad de probar su dicho con instrumentos o medios diversos como los anexos a su demanda de garantías.

La proposición de sobreseimiento expuesta en el inciso 3) de la relación de mérito, también es inatendible según aparece del capítulo de resul-

tandos de esta ejecutoria, pues al margen de que el quejoso no señaló expresamente como acto reclamado el oficio dirigido por el administrador general jurídico de Ingresos de la secretaría del ramo a la Asociación de Banqueros a que se refiere la autoridad, sino que se refirió a él solo en cuanto presupuesto del acto concreto de aplicación con motivo del cual acudió al juicio, lo cierto es que el Juez de Distrito sobreseyó en el juicio respecto del acto reclamado de la autoridad emisora de dicho oficio, que se hizo consistir genéricamente en "la aplicación" de la ley reclamada y que dicho sobreseimiento ha quedado firme por falta de agravio del recurrente, razones por las cuales no habrá de analizarse su constitucionalidad en el presente asunto.

Tratándose de la proposición extractada en el inciso 4), importa transcribir la disposición transitoria del decreto cuestionado en la parte de interés, que es del siguiente tenor:

"Artículo séptimo. Para efectos de lo dispuesto por el artículo anterior, se aplicarán las siguientes disposiciones transitorias:

"...

"XIV. Los contribuyentes que obtengan ingresos acumulables de los señalados en el artículo 78-A, que provengan de préstamos contratados con anterioridad al 1o. de enero de 1992, acumularán los ingresos en servicios a que se refiere dicho precepto a los demás obtenidos en el ejercicio de que se trate, en la proporción que a continuación se indica:

"a) 25% durante el año de 1992.

"b) 50% durante el año de 1993.

"c) 75% durante el año de 1994."

Para determinar si ha de sobreseerse en el juicio respecto de esta norma de tránsito, que previene un sistema de acumulación gradual del impuesto reclamado para el periodo comprendido entre 1992 y 1994, cabe observar que en el caso se trata del impuesto que resulta a cargo del quejoso por el año de 1995, es decir, cuando habían cesado los efectos de la regla transitoria y el régimen de acumulación correspondía al 100% del gravamen, y que el quejoso únicamente se refiere a esta disposición (en el sexto concepto de violación) para poner de manifiesto que para el año de 1995 (100% de acumulación) el gravamen resulta confiscatorio.

Ambas razones conducen a estimar que no ha lugar a sobreseer en el juicio porque esta disposición, no siendo aplicable al quejoso, no fue propiamente reclamada en el juicio, sino solo invocada como soporte de la argumentación orientada a demostrar la inconstitucionalidad de la ley vigente a partir del año de 1995.

Al resultar infundadas las causas de improcedencia del juicio de amparo aducidas por la autoridad responsable y no advertirse oficiosamente algún motivo que obligue a decretar el sobreseimiento, lo procedente es revocar la sentencia recurrida y entrar al análisis de los conceptos de violación.

SÉPTIMO.— Por razón de método, debe examinarse en primer lugar, el precisado como segundo concepto de violación, en el que el quejoso aduce, esencialmente, que el artículo 78-A, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola en su perjuicio el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, toda vez que para determinar el ingreso en servicio por la prestación de un servicio personal subordinado, que constituye la base del tributo, emplea un elemento que no está fijado en la ley, como son los Certificados de la Tesorería de la Federación, que son emitidos y determinados por la autoridad administrativa, sin que, además, éstos se den a conocer en el Diario Oficial de la Federación, lo que provoca incertidumbre en la determinación de la contribución.

Ese orden de estudio obedece a que la violación al principio de legalidad tributaria que en tal argumento se contiene, es de estudio previo al de los demás principios de justicia fiscal de los tributos que se esgrimen en la demanda de garantías, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, situación que conduce a concluir que, de no respetarse el referido principio, por más que estuvieran cumplidos los demás, tal infracción conduce a estimar inconstitucional el tributo respectivo, dado que no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Ahora bien, es pertinente tener en cuenta que respecto de la definición del contenido y alcance del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, este Tribunal Pleno ha emitido, entre otras, las jurisprudencias que aparecen publicadas con los números 162 y 168, en el *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1995, Tomo I, páginas 165 y 169, cuyas respectivas sinopsis son del tenor siguiente:

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.— Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos 'contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes' no solo 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, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."

"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."

De acuerdo con las consideraciones plasmadas en los anteriores criterios, el respeto a la garantía de legalidad tributaria exige que la carga impositiva esté prevista en una ley, por las siguientes razones:

- Para evitar que quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo, quienes solo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto.
- Para evitar el cobro de impuestos imprevisibles.
- Para evitar el cobro de impuestos a título particular.
- Para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.

Ahora bien, el contenido del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se tilda de inconstitucional, es el siguiente:

"Artículo 78-A. Para los efectos de este capítulo se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resultan de aplicar al importe de préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor.

"Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate."

Por su estrecha relación con el tema, es pertinente transcribir los artículos 80, 80-A, 80-B, 141, 141-A y 141-B, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado que estos preceptos regulan el cálculo de dicho tributo respecto de las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, siendo del tenor conducente siguiente:

"Artículo 80. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Cuando quienes hagan los pagos correspondientes realicen pagos provisionales trimestrales en los términos de esta ley, efectuarán las retenciones respectivas mensualmente, debiendo realizar los enteros correspondientes en forma trimestral conjuntamente con sus declaraciones de pagos provisionales. No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

"La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

"Tarifa

			Porciento para aplicarse sobre el excedente del
"Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	límite inferior
\$	\$	\$	%

"(Se señalan los rangos aplicables a cada una de las columnas)."

"Artículo 80-A. Los contribuyentes a que se refiere este capítulo gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo anterior.

"El subsidio se calculará considerando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 80 de esta ley, a los que se les aplicará la siguiente:

"Tabla

Límite inferior marginal	Límite superior	Cuota fija sobre impuesto	Porcentaje de subsidio
-----------------------------	-----------------	------------------------------	------------------------

"(Se señalan los rangos aplicables a cada una de las columnas) ..."

"Artículo 80-B. Las personas que hagan pagos que sean ingresos para el contribuyente de los mencionados en el primer párrafo o la fracción I del artículo 78, salvo en el caso del sexto párrafo siguiente a la tarifa del artículo 80 de esta ley, calcularán el impuesto en los términos de este último artículo aplicando el crédito al salario mensual que resulte conforme a lo dispuesto en los siguientes párrafos, en lugar del acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo siguiente a la tarifa del artículo 80 mencionado.

"Las personas que efectúen las retenciones por los pagos a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, acreditarán contra el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes, en los términos del artículo 80 disminuido con el monto del subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 80-A de esta ley por el mes de calendario de que se trate, el crédito al salario mensual que se obtenga de aplicar la siguiente tabla:

"Tabla

Monto de ingresos que sirven de base mensual <u>para calcular el impuesto</u>	Crédito al salario
---	--------------------

"Para ingresos de:	Hasta ingresos de:
--------------------	--------------------

"(Se señalan los rangos aplicables a cada una de las columnas) ..."

"Artículo 141. Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por este título, todos sus ingresos, salvo aquellos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo. Al resultado se le aplicará la siguiente:

"Tarifa

			"Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior"
"Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	

"(Se señalan los rangos aplicables a cada una de las columnas)."

"Artículo 141-A. Los contribuyentes a que se refiere este título gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo anterior.

"El subsidio se calculará considerando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 141 de esta ley, a los que se les aplicará la siguiente:

"Tabla

"Límite inferior marginal	Límite superior	Cuota fija sobre impuesto	Por ciento de subsidio
------------------------------	-----------------	------------------------------	------------------------

"(Se señalan los rangos aplicables a cada una de las columnas)."

"Artículo 141-B. El crédito general que tendrán derecho a acreditar los contribuyentes en los términos de esta ley será la cantidad que corresponda conforme a lo siguiente:

"I. Crédito general diario:	\$ 1.53
"II. Crédito general mensual:	\$ 46.66
"III. Crédito general trimestral:	\$ 139.98
"IV. Crédito general anual:	\$ 559.92."

De los preceptos legales transcritos, se observa que el concepto "ingreso en servicio" establecido en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se reclama, constituye un ingreso derivado de las cantidades obtenidas por préstamos obtenidos del patrón y acumulable a los demás del capítulo relativo a ingresos sobre el producto del trabajo, consistente en la diferencia entre la tasa pactada en el préstamo relativo y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Fed-

ración, colocados a plazo de 90 días o, en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, equiparable a dichos certificados, cuando esta tasa sea mayor.

Cabe destacar que, una vez determinada la cantidad que resulte del ingreso en servicio, el patrón debe efectuar la retención sobre los pagos en efectivo que por salarios se hagan a la persona de que se trate, en términos de lo que dispone el último párrafo del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El pago provisional respectivo, efectuada la retención descrita, se calculará con base en la tabla prevista en el referido artículo 80, aplicando, en lo conducente, el subsidio para pagos provisionales señalado en el numeral 80-A y el crédito al salario mensual consignado en el artículo 80-B.

Finalmente, en términos de los artículos 141, 141-A y 141-B, contra el impuesto del ejercicio que resulte a cargo del trabajador, serán acreditables los pagos provisionales efectuados por el patrón del contribuyente, debiendo considerarse también el subsidio y crédito anuales en términos similares al cálculo mensual.

Como puede advertirse del esquema tributario descrito, los Certificados de la Tesorería de la Federación son un parámetro establecido por la ley para determinar el monto de los ingresos en servicio percibidos por el trabajador, pues son el valor de dichos certificados, colocados a 90 días, o su equivalente en valores a cargo del Gobierno Federal, inscritos en el Registro Nacional de Valores o Intermediarios, cuando éste sea mayor, el elemento relevante que incide de manera directa en el cálculo del monto que ha de acumularse a los demás ingresos gravables del contribuyente.

Ahora bien, con el propósito de determinar si fue correcto que el legislador haya remitido al valor de los Certificados de la Tesorería de la Federación, para la fijación de los ingresos por servicio, acumulables a los demás conceptos gravables del impuesto sobre la renta del trabajador, se estima necesario observar por analogía el criterio plasmado en la jurisprudencia sustentada por este Tribunal Pleno, visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo II, octubre de 1995, página 52, que dice:

"ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VI-

GENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).— El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución."

Las consideraciones que sustentan el amparo en revisión 3754/89, promovido por Compañía Inmobiliaria y de Inversiones Universidad, Sociedad Anónima de Capital Variable, fallado en sesión del 26 de septiembre de 1995, que constituyó uno de los precedentes que integró la jurisprudencia transcrita, son del tenor literal siguiente:

"... el principio en examen exige que todos y cada uno de los elementos de los tributos se consignen en una ley expedida por el Congreso de la Unión, de manera que su determinación no quede en manos de las autoridades administrativas ... Este principio se infringe por la norma reclamada, toda vez que en la misma el legislador se limita a establecer que para la determinación de las contribuciones, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, deberá de observarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor que elabore el Banco de México, el cual deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación, sin que el propio legislador determine los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para la formulación de dicho índice.

"En estas condiciones, la ausencia en la ley reclamada de tales componentes, bases, criterios o reglas es suficiente para considerar que el legislador deja en manos del Banco de México la elaboración del Índice

Nacional de Precios al Consumidor, no obstante que el mismo constituye para el contribuyente, en los casos en que así lo determinen las leyes fiscales específicas, un elemento que necesariamente debe considerar para determinar el monto de la base gravable y, por consiguiente, del tributo a su cargo.

"La circunstancia de que la observancia de este índice conduzca a modificar la base gravable, pone de manifiesto que ..., el mismo constituye un elemento de la contribución aunque su función pueda limitarse a actualizar ciertos valores nominales, pues precisamente el objeto perseguido con tal actualización es modificar el importe de la base gravable y, por tanto, el de inducir de manera determinante en la carga fiscal que el contribuyente debe soportar.

"En este sentido, no es el caso de considerar que el índice sea ajeno a los elementos del impuesto de que se trate, en la medida en que su aplicación produce para el sujeto obligado una variación fundamental del gravamen al arbitrio de un órgano distinto del legislador, pues con ello se quebranta el principio de legalidad tributaria ... se trata propiamente de analizar la norma reclamada frente al mandato constitucional que prohíbe al legislador delegar o transmitir en favor de algún órgano o ente administrativo la determinación de uno de los elementos de los impuestos ... lo cierto es que el mismo, en cuanto es incorporado a la norma reclamada como elementos y procedimientos de formulación del índice para estimar violado el principio constitucional de que se trata."

De acuerdo con las consideraciones y criterios anteriores, la inconstitucionalidad del Índice Nacional de Precios al Consumidor regulado por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1987, se determinó, básicamente, por las siguientes razones:

- A) El legislador no determinó los componentes, bases, criterios o reglas que deberían considerarse para la formulación de dicho índice.
- B) El índice constituye para el contribuyente un elemento que, necesariamente, debe considerar para determinar el monto de la base gravable y, por consiguiente, el tributo a pagar.
- C) La circunstancia de que este índice conduzca a modificar la base gravable, pone de manifiesto que constituye un elemento de la contribución.
- D) Por consiguiente, la finalidad del índice es modificar el importe de la base gravable y, por tanto, el de incidir de manera determinante en la carga fiscal que el contribuyente debe soportar.

E) Lo anterior basta para considerar que su determinación no puede quedar al arbitrio de un órgano distinto del legislador, pues de otra manera se quebranta el principio de legalidad tributaria.

Del análisis de los anteriores presupuestos, descuellos que encajan perfectamente en el caso en examen, ya que los Certificados de la Tesorería de la Federación también constituyen un elemento que incide en la determinación de la base gravable, respecto del que el legislador no determinó los componentes, bases, criterios o reglas a los que debe sujetarse su formulación, monto y rendimientos.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo único, fracciones I y VII, del decreto emitido por el Congreso de la Unión, por el cual se autoriza al Ejecutivo Federal para emitir los Certificados de la Tesorería de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 8 de julio de 1993, se desprende que el valor de tales certificados es determinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo previamente la opinión del Banco de México y tomando en consideración las condiciones de mercados crediticios, necesidades de financiamiento de proyectos de desarrollo, así como el objetivo de propiciar un sano desarrollo del mercado de valores. El texto de la referida disposición es el siguiente:

"Artículo único.— Se autoriza al Ejecutivo Federal para emitir por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Certificados de la Tesorería de la Federación, cuyas características y circulación se ajustarán a lo siguiente:

"I. Serán títulos de crédito, al portador, a cargo del Gobierno Federal.

"...

"VII. Los montos, rendimientos, plazos y condiciones de colocación, así como las demás características específicas de las diversas emisiones, serán determinadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo previamente la opinión del Banco de México.

"En la determinación de las emisiones y de las respectivas características, deberán considerarse las condiciones de los mercados crediticios, las necesidades de financiamiento de proyectos de desarrollo, así como el objetivo de propiciar un sano desarrollo del mercado de valores."

La anterior disposición, al permitir que la determinación de los rendimientos de los Certificados de la Tesorería de la Federación se deje en manos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, bajo la opinión del Banco de México, conduce a la convicción de que el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de legalidad tributaria, porque incluye, para fijar la base de dicha contribución, un elemento que si bien es identificado por el legislador, en la ley no se encuentran previstas las reglas, criterios o componentes relativos al procedimiento para su determinación, sino que ésta se establece, únicamente, con base en decisiones discrecionales a cargo de dicha secretaría, que es quien considera, sin sujeción a ningún parámetro legal, solo a la simple opinión del Banco de México, cuáles son las condiciones de los mercados crediticios, los proyectos de desarrollo con necesidades de financiamiento y la forma de propiciar un sano desarrollo del mercado de valores, situación que permite la libre actuación de la autoridad, al fijar el valor de los aludidos certificados, que como se ha visto, inciden directamente en un elemento esencial del impuesto como es la base, sin que el contribuyente tenga posibilidad de desvirtuar la forma de establecer dicho valor.

También cabe destacar que, conforme a la fracción I del artículo único del citado decreto, los Certificados de la Tesorería de la Federación son títulos de crédito al portador, donde se consigna la obligación del Gobierno Federal de pagar una suma de dinero en fecha determinada, cuyos rendimientos son establecidos, según se ha visto, con base en la especulación comercial, pues son influidos por las tasas de interés del mercado de valores, lo que no puede ser tomado en cuenta para determinar la base del tributo, dada la incertidumbre que genera el empleo de esos elementos de mercado.

Cabe destacar que si bien este Alto Tribunal ha admitido que el empleo de mecanismos flexibles para el establecimiento de los elementos de las contribuciones, no es per se violatorio del principio de legalidad, este criterio ha sido sustentado siempre que existan reglas previstas en la ley que permitan determinarlos, lo que no es posible admitir bajo la influencia de la especulación mercantil, como parte fundamental para realizar dicha fijación, pues atenta contra el principio de certidumbre jurídica que pretende resguardar la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, dado que esa especulación obedece a intereses particulares y variables.

En consecuencia, frente a las evidentes semejanzas que guarda el asunto que se resuelve, con la regulación aplicable al Índice Nacional

de Precios al Consumidor vigente en 1987, la consecuencia debe ser la misma, es decir, estimar que el artículo 78-A reclamado, al permitir que un órgano administrativo, distinto del legislador, sea quien determine un dato para la estimación de la base del impuesto, es decir, los Certificados de la Tesorería de la Federación, quebranta el principio de legalidad tributaria.

Además, tal conclusión se robustece, al realizar un breve análisis jurídico comparativo, aplicable a la materia fiscal, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), cuyo establecimiento ha sido estimado constitucional por este Alto Tribunal, a partir de las normas que lo regulan, vigentes desde 1988, y los Certificados de la Tesorería de la Federación (Cetes):

I.N.P.C.

- Es la base para actualización de contribuciones, cuyo monto ya fue determinado con anterioridad.
- Si bien incide en la base gravable, no tiende a alterar el monto de la contribución, sino que le asigna su valor real, por virtud de las variaciones económicas.
- Se establece por virtud del análisis del conjunto de variables que inciden sobre el aumento de precios reflejado en la inflación.

C.E.T.E.S.

- Constituyen un elemento que incide directamente en la determinación de la base gravable, que se ajusta a directrices del Banco de México reconocidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo que no puede ser variable, quedando con ello en incertidumbre el contribuyente respecto del monto que deberá cubrir.
- Al ser un factor variable, altera directamente la cantidad a pagar por el impuesto correspondiente derivado del ingreso en servicio, que además deberá sujetarse, en su caso, a actualización.
- Es un elemento de la economía aislado, que se da por virtud, entre otras razones, de la necesidad de financiamiento del Estado, que adquiere deuda pública que garantiza a través de estos instrumentos.

El análisis comparativo anterior revela que, en el caso, la consecuencia producida por la remisión que hace el precepto reclamado a los Certificados de la Tesorería de la Federación, es de mayor trascendencia aun que la producida por la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, pues al tomarse en cuenta el valor de dichos certificados para fijar la base gravable, se modifica directamente la cantidad a acumular a los demás ingresos, sin que exista certidumbre del contribuyente sobre el monto respectivo, dada la especulación mercantil a que están sujetos los mencionados títulos de crédito.

En síntesis, dado que el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta remite a los Certificados de la Tesorería de la Federación para calcular un elemento de la base del impuesto, como son los ingresos en servicio, que deberán acumularse a los demás ingresos percibidos con motivo de la prestación de un trabajo personal subordinado, sin que la ley establezca las reglas, criterios o componentes para el cálculo de tales certificados, cuyo monto se determina por la autoridad administrativa de acuerdo con la especulación mercantil, esta Suprema Corte considera que ese precepto legal resulta violatorio de la garantía de legalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, situación que conduce a estimar fundado el concepto de violación propuesto sobre el particular y a conceder el amparo al quejoso, sin que sea necesario examinar los restantes argumentos relativos a la constitucionalidad de dicha disposición legal, pues en nada haría variar el sentido del presente fallo.

Ahora bien, dada la conclusión a que se llegó, este Tribunal Pleno considera necesario establecer los efectos de la concesión del amparo al quejoso, así como la vinculación de las autoridades fiscales con el fallo protector.

Al haberse considerado inconstitucional el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal determinación implica la protección al quejoso contra su aplicación presente y futura, de conformidad con el criterio sustentado por el Pleno de esta Suprema Corte, publicado en el *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo III, Primera Parte, página 139, cuyo texto literal es el siguiente:

"LEYES, AMPARO CONTRA. EFECTOS DE UNA SENTENCIA QUE LO OTORGA, SON LOS DE QUE PROTEGEN AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA.— El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107,

fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, conforme al cual 'las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo solo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubiesen solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare', debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo y protección de la Justicia de la Unión tendrá un alcance relativo en la medida en que solo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo respectivo, mas no así a personas ajenas al mismo, circunscribiéndose, por tanto, la declaración de inconstitucionalidad de la ley, al caso concreto. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley solo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado en el juicio de amparo son los de proteger al quejoso no solo contra el acto de aplicación de la misma que también se haya reclamado, si ésta fue impugnada como heteroaplicativa, sino también que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la misma ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, solo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que solo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación

de la ley reclamada la declaración de inconstitucionalidad que, en su caso, proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no solo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro."

En tal virtud, las consecuencias jurídicas del otorgamiento del amparo se traducen en que le sean devueltas al trabajador quejoso las cantidades de las retenciones enteradas por su patrón al fisco, por concepto del denominado "ingreso en servicio", así como que, en lo futuro, se abstenga de sumar ese ingreso para efectos del impuesto sobre la renta.

Asimismo, tomando en consideración que el patrón del quejoso, en este caso, actúa, por mandato de la ley, como auxiliar de las autoridades fiscales en el enterero de la contribución, y que es a éstas a quienes corresponde dar cumplimiento a la ejecutoria de amparo, en su carácter de entes estatales encargados de la recaudación, es procedente que el Juez de Distrito requiera a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que, a través de la unidad administrativa que corresponda, devuelva al quejoso las cantidades que le han sido descontadas por concepto de la aplicación del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el acto de aplicación reclamado y los posteriores a la fecha de la demanda de amparo y, además, para que la propia secretaría gire oficio al patrón del contribuyente, donde consigne expresamente que, en lo futuro, se abstenga de realizar las retenciones relativas al ingreso en servicio que consagra el citado dispositivo legal, por cuanto hace a la persona del quejoso.

No sería óbice a la determinación anterior la eventual circunstancia de que las unidades administrativas antes indicadas no hubiesen figurado con el carácter de autoridades responsables en el presente juicio de garantías, toda vez que el cumplimiento de las sentencias de amparo es exigible a toda autoridad que tenga conocimiento de ellas y que, por razón de sus funciones, deba intervenir en su ejecución, tal y como se ha determinado en la jurisprudencia 236, que aparece publicada en la compilación de 1995, Tomo VI, página 159, cuyo contenido a continuación se transcribe:

"EJECUCIÓN DE SENTENCIAS DE AMPARO. A ELLA ESTÁN OBLIGADAS TODAS LAS AUTORIDADES, AUN CUANDO NO HAYAN INTERVENIDO EN EL AMPARO.— Las ejecutorias de amparo deben ser inmediatamente cumplidas por toda autoridad que tenga conocimiento de ellas y que, por razón de sus funciones, deba intervenir en su ejecución, pues atenta la parte final del primer párrafo del artículo 107 de la ley orgánica de los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal, no solamente la autoridad que haya figurado con el carácter de responsable en el juicio de garantías está obligada a cumplir la sentencia de amparo, sino cualquiera otra autoridad que, por sus funciones, tenga que intervenir en la ejecución de este fallo."

En las apuntadas condiciones, por todo lo que ha quedado expresado, se impone modificar la sentencia sujeta a revisión y conceder el amparo al quejoso en contra del artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con base en los lineamientos y para los efectos precisados en la parte final del presente considerando.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.— Se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO.— Se sobresee en el juicio en relación con los actos precisados en el considerando tercero de esta resolución.

TERCERO.— Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión ampara y protege a Calixto Villamar Jiménez, en contra de los actos y por las autoridades precisadas en el resultando primero de esta ejecutoria, en los términos y para los efectos señalados en el último considerando de esta ejecutoria.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al juzgado de su origen y en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

Así lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; por unanimidad de once votos se aprobaron los resolutivos primero y segundo; y por mayoría de ocho votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Azuela Güitrón, Castro y Castro, Gudiño Pelayo, Ortiz Mayagoitia, Román Palacios, Silva Meza y presidente Góngora Pimentel,

se aprobó el resolutivo tercero; los señores Ministros Díaz Romero, Aguinaco Alemán y Sánchez Cordero, votaron en favor del tercer resolutivo del proyecto que negaba el amparo al quejoso, y manifestaron que formularán voto de minoría. Se comisionó al señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia para la formulación del engrose correspondiente.

Voto Minoritario

VOTO MINORITARIO QUE FORMULAN LOS MINISTROS SÁNCHEZ CORDERO, AGUINACO ALEMÁN Y DÍAZ ROMERO, RELATIVO A QUE EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

No convenimos con el criterio mayoritario en cuanto considera que el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República.

La postura mayoritaria sostiene que se actualiza la mencionada violación, porque el precepto que se tilda de inconstitucional, remite a los Certificados de la Tesorería de la Federación para calcular los ingresos en servicio derivados de la prestación de un trabajo personal subordinado, que constituyen la base de la respectiva contribución.

Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que la eficacia protectora del principio de legalidad tributaria, consagrado así por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, se produce en una doble dimensión: una, que podría considerarse de orden formal, por cuya virtud se reserva al Congreso de la Unión (o su equivalente en las entidades federativas), como depositario constitucionalmente de la representación política de la voluntad general, la determinación de los elementos que conforman la obligación tributaria, para preservar de ese modo el derecho fundamental de propiedad impidiendo que órganos administrativos o sujetos diversos de aquél, decidan sobre el alcance de dicha obligación; y otra, de orden material, que mira al

propio contenido de la descripción legal, en cuanto prohíbe al legislador el empleo de conceptos o cláusulas "en blanco" a través de las cuales se deje a la libre voluntad de la autoridad recaudadora el tratamiento que ha de concederse a los contribuyentes en cada caso concreto.

El artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de legalidad en ninguna de estas dos dimensiones. Respecto del objeto de la contribución, basta considerar que establece que consiste en la recepción de un servicio de orden financiero con valor económico, derivado de que el trabajador obtenga de su patrón un préstamo con una tasa de interés inferior a la del mercado de valores, para concluir que el principio de legalidad se halla plenamente satisfecho, tanto desde el punto de vista formal como material, porque la descripción de la norma reclamada no da lugar a que la autoridad administrativa o un sujeto diverso del propio legislador determine el hecho imponible, ni tampoco deja al arbitrio de la recaudadora la configuración de los elementos del hecho generador en cada caso concreto. En lo tocante a la base, establece con precisión que consiste en los ingresos en servicio derivados de la prestación de un trabajo personal subordinado, lo que permite determinar con certidumbre, cuando dispone que se considerarán obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa resultante entre la cual se pactó el préstamo y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de 90 días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor.

De tal precisión descuelga que los Certificados de la Tesorería de la Federación (en adelante Cetes), no determinan la base gravable sino auxilian en su cálculo y, más exactamente, en el de los ingresos afectos al pago del tributo.

Así, los Cetes no aportan o determinan uno de los elementos esenciales de la contribución, sino que ayudan a conocer con certidumbre el ingreso que la ley considera afecto al impuesto.

Como se ha visto, la determinación de la base del tributo se encuentra claramente prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta y, par-

ticularmente, en el mismo artículo 78-A; por consiguiente, la remisión a los certificados en comento, es solo un elemento para el cálculo de la base, esto es, la precisión de una variable que servirá para saber el monto del ingreso afecto a la contribución.

Por consiguiente, la circunstancia de que los Cetes, no sean determinados en cuanto a su monto y rendimiento por el legislador no vulnera el principio de legalidad tributaria, pues, se insiste, éstos solo constituyen un elemento de cálculo del ingreso como existen muchos, entre otros, los dictámenes de peritos, los dictámenes financieros, la autodeterminación de impuestos por el contribuyente o la liquidación hacendaria.

En el caso, el legislador, al definir y pormenorizar los elementos del impuesto, estableció el elemento de cálculo "Cetes", por lo que resulta excesivo exigir que también determine el monto y rendimiento de éstos, pues entraría en terrenos de accertamiento tributario que ya no corresponden al principio de legalidad.

Preponderante resulta preguntarse por qué el legislador determinó como un elemento de cálculo a los Cetes y no al Índice Nacional de Precios al Consumidor o a otro elemento de cálculo. Precisamente por la idoneidad funcional que representa el cuestionado elemento en relación con la materia a calcular que es un ingreso por financiamiento en crédito, así como el Índice Nacional de Precios al Consumidor es un elemento para el cálculo de la inflación y desarrollo económico del país, mas no del valor del crédito.

El elemento adecuado y que brinda certidumbre al respecto son, sin lugar a duda, los Cetes, que rigen el costo del crédito mínimo en el país.

Los Cetes son un elemento que impera en forma general el valor de las operaciones crediticias en México, pues sirve de referencia para determinar el interés en el sistema de intermediación financiera, esto es, sirve, como se sabe, para determinar el costo de captación y el de colocación del recurso económico, es decir, los intereses que las instituciones financieras pagan por las inversiones y depósitos, y el que cobran por concepto de préstamos que realizan, así como el rendimiento en las enajenaciones de títulos valor.

Resulta incontrovertible que la obtención de un préstamo por el patrón a una tasa de interés inferior a la que se maneja en el mercado, re-

presenta un beneficio para el trabajador, puesto que de no haberlo obtenido en esas condiciones de su patrón como una prestación laboral, habría tenido que acudir, indudablemente, al mercado general, en el que no solo tendría que pagar un interés a una tasa de Cetes, sino a una muy superior.

Consecuentemente, para determinar el monto de ese beneficio económico tiene que acudirse al empleo de un elemento de cálculo de la misma naturaleza y de orden general, como son los Cetes, que además representan una medida real para identificar la extensión de la prestación laboral, es decir, el sacrificio patronal y, correlativamente, el beneficio del trabajador, puesto que si el primero, en lugar de prestar ese dinero a su trabajador lo invierte precisamente en Cetes, habría obtenido esa ganancia que traslada a su trabajador como un privilegio por estar a su servicio.

No debe causar asombro que el legislador precise el empleo de elementos de cálculo como los Cetes, cuando son de la misma especie de la base que pretende calcular, en el caso, financiamiento o costo de crédito. Raro y contrario a la lógica sería que empleara otro elemento, como sería el Índice Nacional de Precios al Consumidor, que no determina concretamente el costo del crédito.

Es importante no soslayar cuál es la razón y justificación del impuesto de que se trata, que aparecen enunciadas en la exposición de motivos que dio origen a la legislación del artículo 78-A, que es gravar un ingreso que se encuentra oculto en el otorgamiento de créditos patronales; ingreso que solo es posible calcular mediante una referencia exacta con las variables económicas del mercado, como es la representada por los Cetes.

Además, el uso de instrumentos de medición económica (índices, variables, tasas monetarias o de mercado) para el cálculo de ingresos que constituyen la base de un gravamen, no entraña, por sí, una infracción al principio de legalidad tributaria, sino que la regularidad constitucional de tal técnica depende de que la elaboración de dichos instrumentos no quede a la voluntad libre o caprichosa de un órgano administrativo o de un sujeto o ente diverso del autor de la ley formal, bien porque el propio legislador establezca con claridad las bases de regulación de aquellos instrumentos (como acontece con el Índice Nacional de Precios en términos del artículo 20 bis del Código Fiscal Federal), o porque en la integración de dichos medidores económi-

cos no intervenga de manera determinante aquella voluntad, como sucede en el caso que se examina, en que se trata de una variable económica fijada por las fuerzas del mercado de valores.

No está por demás señalar que el principio tributario en comento, tampoco se infringe porque las tasas de interés de los Certificados de la Tesorería de la Federación no sean publicados en el Diario Oficial de la Federación, pues la divulgación de tal información se efectúa a través de los boletines periódicos y la publicación mensual del documento intitulado "Indicadores Económicos" (concretamente bajo el rubro de colocación de la deuda interna del sector público a través de valores y tasas de rendimiento al vencimiento de instrumentos de deuda) que elabora el Banco de México en ejercicio de sus atribuciones que le autorizan la expedición de los certificados y lo designan agente exclusivo del Gobierno Federal para su colocación, redención, compra, venta y, en su caso, pago de intereses, como su ley orgánica que lo instituye como regulador financiero y le encomienda la publicación de información del mismo género al tenor de los artículos que en lo conducente dicen:

"Artículo 1o. El Banco Central será persona de derecho público con carácter autónomo y se denominará Banco de México. El ejercicio de sus funciones y su administración se regirá por las disposiciones de esta ley, reglamentaria de los párrafos sexto y séptimo del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos."

"Artículo 3o. El banco desempeñará las funciones siguientes:

"I. Regular la emisión y circulación de la moneda, los cambios, la intermediación y los servicios financieros, así como los sistemas de pagos.

"...

"III. Prestar servicios de tesorería al Gobierno Federal y actuar como agente financiero del mismo ..."

"Artículo 62. El Banco de México podrá:

"I. En coordinación con las demás autoridades competentes, elaborar, compilar y publicar estadísticas económicas y financieras, así como operar sistemas de información basados en ellas y recabar los datos necesarios para esos efectos ..."

En ese orden de ideas, la información referente a las tasas de los Cetes colocados a 90 días se difunde a través de una publicación oficial elaborada por el organismo público federal encargado del ramo de que se trata, sin que sea el caso de pretender que esas cifras deben ser desconocidas mientras no estén publicadas en el Diario Oficial de la Federación, pues este órgano no está instituido por la Constitución como canal de difusión de informaciones económicas.

Debe agregarse que la existencia del citado diario proviene directamente de una ley del Congreso, de manera similar a como, en el caso, los boletines informativos del Banco de México sobre la materia financiera están contemplados por otra ley del mismo órgano, y el mismo no está destinado a la publicación de cifras económicas arrojadas por la actividad bursátil, sino a la divulgación de disposiciones expedidas por los Poderes de la Federación, según prescribe la Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales, cuando dispone:

"Artículo 2o. El Diario Oficial de la Federación es el órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, de carácter permanente e interés público, cuya función consiste en publicar en el territorio nacional, las leyes, decretos, reglamentos, acuerdos, circulares, órdenes y demás actos, expedidos por los Poderes de la Federación, en sus respectivos ámbitos de competencia, a fin de que éstos sean aplicados y observados debidamente."

"Artículo 3o. Serán materia de publicación en el Diario Oficial de la Federación:

"I. Las leyes y decretos expedidos por el Congreso de la Unión;

"II. Los decretos, reglamentos, acuerdos y órdenes del Ejecutivo Federal que sean de interés general;

"III. Los acuerdos, circulares y órdenes de las dependencias del Ejecutivo Federal, que sean de interés general;

"IV. Los tratados celebrados por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos;

"V. Los acuerdos de interés general emitidos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación;

"VI. Los actos y resoluciones que la Constitución y las leyes ordenen que se publiquen en el periódico oficial; y

"VII. Aquellos actos o resoluciones que por propia importancia así lo determine el presidente de la República."

No se trata, por lo tanto, de normas, reglas o resoluciones dictadas por voluntad de las autoridades pertenecientes a los Poderes de la Federación, sino de datos económicos compilados por el Banco de México, dotado de una personalidad jurídica distinta de aquélla, registrados en un documento oficial cuya expedición está prevista en una ley del Congreso.

Las reflexiones que anteceden conducen a los firmantes de este voto a sostener que el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de legalidad tributaria.

Tesis

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL.

— Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Amparo en revisión 1897/95.— Calixto Villamar Jiménez.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: Juan Díaz Romero.— Encargado del engrose: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.— Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1404/95.— Carlos Alberto Hernández Pineda.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.— Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo en revisión 205/97.— Fidel Enrique Navarro Espinoza.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.— Secretaria: Alejandra de León González.

Amparo en revisión 146/97.— J. Jesús Martínez Franco.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.— Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 3093/96.— Beatriz Ramírez Ortiz.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.— Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 77/1999, la tesis jurisprudencial que antecede.— México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo X-Agosto 1999, Tesis: P/J. 77/99, Página: 20.

RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, AL REMITIR A LOS CERTIFICADOS DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN (CETES) PARA CALCULAR UN COMPONENTE DE LA BASE DEL TRIBUTO.— De lo establecido en el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte gravado el concepto "ingreso en servicio" que constituye el ingreso derivado de las cantidades obtenidas por préstamos del patrón y acumulable a los demás del capítulo relativo a ingresos sobre el producto del trabajo, consistente en la diferencia entre la tasa pactada en el préstamo patronal y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de noventa días o, en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, equiparable a dichos certificados, cuando esta tasa sea mayor. De lo anterior se sigue que los Cetes son un componente que incide de manera directa en el cálculo del monto de los ingresos en servicio que han de acumular-

se a los demás ingresos gravables del contribuyente y, por ende, en la determinación de la base del tributo, elemento respecto del que el legislador no determinó los componentes, bases, criterios o reglas a los que debe sujetarse su formulación, monto y rendimientos, ya que del artículo único, fracciones I y VII, del decreto emitido por el Congreso de la Unión, por el cual se autoriza al Ejecutivo Federal para emitir los Certificados de la Tesorería de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 8 de julio de 1993, se desprende que el valor y la determinación del rendimiento de tales certificados se encuentra a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin sujeción a ningún parámetro legal, sólo a la simple opinión del Banco de México y atendiendo a la especulación comercial armonizada con las condiciones de los mercados crediticios, los proyectos de desarrollo con necesidades de financiamiento y la forma de propiciar un sano desarrollo del mercado de valores, lo que propicia la libre actuación de esa secretaría, sin que el contribuyente tenga la posibilidad de desvirtuar la forma de establecer dicho valor que, por tanto, no puede ser tomado en cuenta para determinar la base del tributo, dada la incertidumbre que genera el empleo de los elementos del mercado de dinero. Es importante señalar que si bien la Suprema Corte de Justicia ha admitido que el empleo de mecanismos flexibles para el establecimiento de los elementos de las contribuciones, no es por sí mismo violatorio del principio de legalidad, este criterio parte de la existencia de reglas previstas en la ley que permitan determinarlos, lo que no es posible admitir bajo la influencia de la especulación mercantil, como rectora de dicha fijación, pues atenta contra el principio de certidumbre jurídica que pretende resguardar la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, dado que esa especulación obedece a intereses particulares y variables. En consecuencia, el artículo 78-A reclamado, al permitir que un órgano administrativo, distinto del legislador, sea quien determine un dato para la estimación de la base del impuesto, como son los Cetes, quebranta el principio de legalidad tributaria.

Amparo en revisión 1897/95.— Calixto Villamar Jiménez.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: Juan Díaz Romero.— Encargado del engrose: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.— Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1404/95.— Carlos Alberto Hernández Pineda.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero,

José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.— Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo en revisión 205/97.— Fidel Enrique Navarro Espinoza.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.— Secretaria: Alejandra de León González.

Amparo en revisión 6/97.— María Isabel Díaz Ulloa.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.— Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 146/97.— J. Jesús Martínez Franco.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.— Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 78/1999, la tesis jurisprudencial que antecede.— México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo X-Agosto 1999, Tesis: P./J. 78/99, Página: 50.

RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PERMITIR QUE UN ÓRGANO ADMINISTRATIVO, SEA QUIEN DETERMINE UNO DE LOS COMPONENTES DE LA BASE DEL IMPUESTO (CERTIFICADOS DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.— Del análisis de lo dispuesto por el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con las tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno de este Alto Tribunal, publicadas con los números 162 y 168 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, páginas 165 y 169, de rubros: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY." e

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.", respectivamente, se desprende que el precepto citado es contrario al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, la referida norma, al considerar como ingresos en servicios para quien presta un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos de su patrón, una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato anterior o, en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor, incluye, para fijar la base de dicha contribución, a dichos certificados como un componente que si bien es identificado por el legislador, en la ley no se encuentran previstas las reglas relativas al procedimiento para su determinación, sino que, en lugar de éstas, se permiten decisiones discrecionales a cargo de un órgano administrativo, como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión del Banco de México, procedimiento que genera incertidumbre al contribuyente sobre el monto respectivo, dada la especulación mercantil a que están sujetos los mencionados títulos de crédito.

Amparo en revisión 1897/95.— Calixto Villamar Jiménez.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Olga María Sánchez Cordero, Juan Díaz Romero y José Vicente Aguinaco Alemán.— Ponente: Juan Díaz Romero.— Encargado del engrose: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.— Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1404/95.— Carlos Alberto Hernández Pineda.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.— Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo en revisión 205/97.— Fidel Enrique Navarro Espinoza.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.— Secretaria: Alejandra de León González.

Amparo en revisión 6/97.— María Isabel Díaz Ulloa. 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.— Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 146/97.— J. Jesús Martínez Franco.— 13 de abril de 1999.— Mayoría de ocho votos.— Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero.— Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.— Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 79/1999, la tesis jurisprudencial que antecede.— México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo X-Agosto 1999, Tesis: P./J. 79/99, Página: 48.

CONOZCA A LA CORTE POR INTERNET Y NAVEGUE EN UN MUNDO DE INFORMACIÓN Y SERVICIOS

Para beneficiarse con los servicios documentales que presta la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya no tiene que acudir al centro de la Ciudad de México; el servidor **web** del Máximo Tribunal de la Nación le da la más cordial bienvenida para que usted obtenga acceso rápido y realice una fácil consulta de la información que genera la institución.

De especial importancia resulta la posibilidad de examinar **jurisprudencia** puesta al día y tesis aisladas registradas desde 1917; esta sección se encuentra en constante actualización a través del trabajo de la Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis. De gran interés le resultará la consulta en línea correspondiente a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 367 ordenamientos federales más, que compendia la Dirección de Compilación de Leyes.

Asimismo, puede estar pendiente de los asuntos que ingresan a la Suprema Corte, por medio del servicio **Módulo de Informes** donde se registra cotidianamente el estado procesal que guardan; igualmente encontrará el resumen de las sesiones del Pleno, que boletina mensualmente la Subsecretaría General de Acuerdos, con información desde el 2 de mayo de 1995 a la fecha.

Si se interesa en los **Comunicados de Prensa** que emite la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede emplear el servicio de noticias que presta la Dirección General de Comunicación Social.

También es posible conocer la **Historia** de este Alto Tribunal en los **Orígenes** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sus **Recintos** y sus **Presidentes**.

Entre los muchos servicios y la variada información que se ofrecen a través de INTERNET, se cuenta con conexiones internacionales a páginas jurídicas, por medio de las **Ligas a otros servidores**, para cuya consulta no es necesario salirse de la página de la Corte.

Nuestra dirección: **<http://www.scjn.gob.mx>**
Será un honor servirle.

Esta obra se terminó de editar
el 3 de noviembre de 2000, y se imprimió en
Encuadernación Ofgloma, S.A. de C.V.
La edición consta de 7,000 ejemplares.

