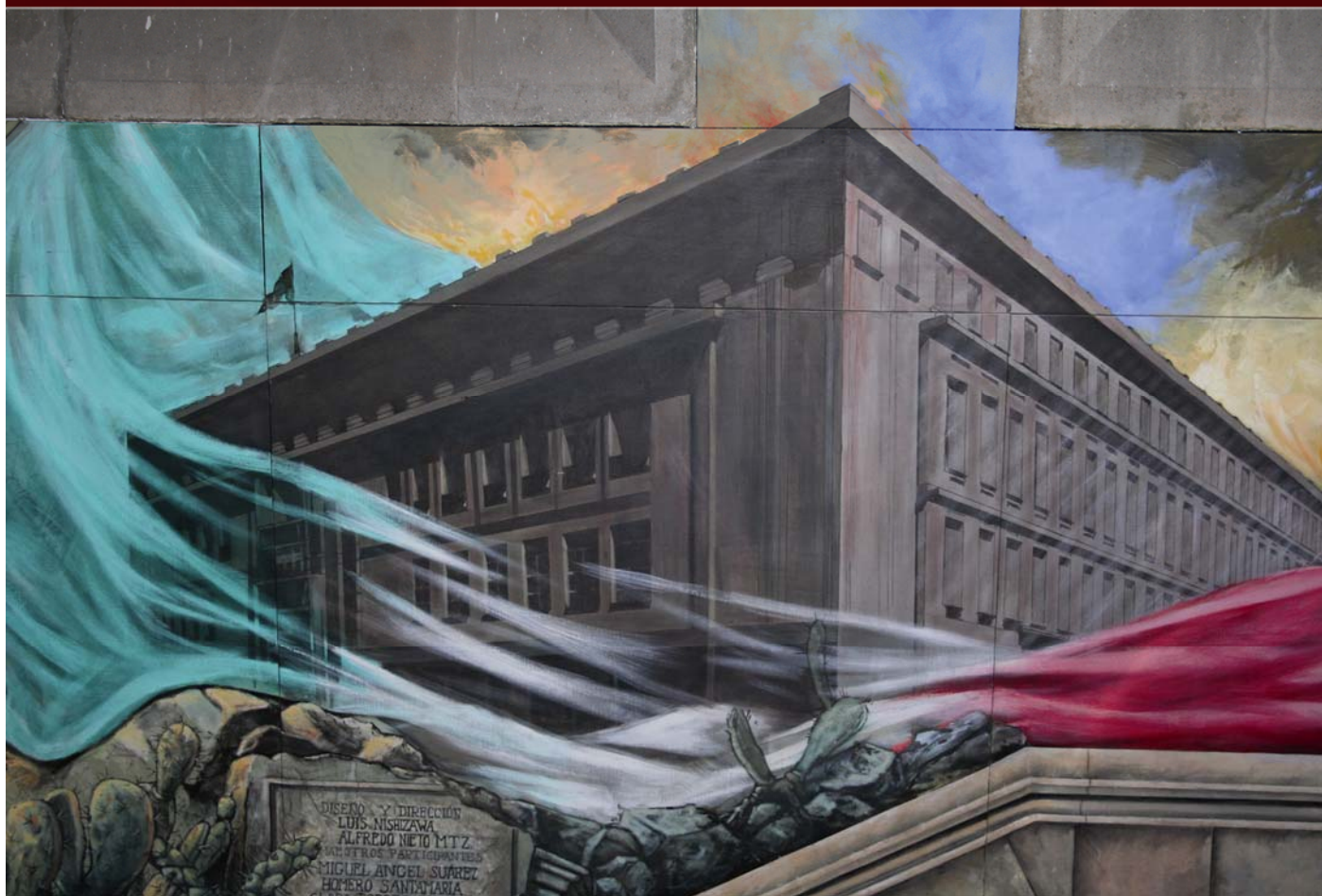


CRÓNICAS

del Pleno y de las Salas



CRÓNICA DEL AMPARO EN REVISIÓN 375/2009
TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

“CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL
IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO”

CRÓNICA DEL AMPARO EN REVISIÓN 375/2009

TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

“CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO”

Cronista: Maestro Saúl García Corona.

El 21 de agosto de 2008, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de México, con residencia en Naucalpan, una empresa solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra de diversos artículos de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

Al Juez Séptimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal le correspondió conocer del juicio de garantías instaurado, quien dictó sentencia el día 17 de febrero de 2009, en la que determinó sobreseer en una parte y no amparar a la empresa quejosa.

Inconforme con la resolución anterior, la quejosa interpuso recurso de revisión. Dicho asunto fue turnado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación,¹ y una vez admitido y registrado con el número 375/2009, se designó a la **señora Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas** para que elaborara el proyecto de resolución respectivo, el cual fue presentado para su análisis el día 1º de febrero de 2011 ante el Tribunal Pleno del máximo órgano jurisdiccional.

Una vez aprobados los aspectos formales, la señora Ministra ponente expuso la propuesta de resolución al primer tema de fondo del asunto, el cual se refería a determinar si para la creación de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, el legislador debió justificar su proceder y, en su caso, si las razones aportadas en el proceso legislativo constituyeron presunciones no desvirtuables, lo que se relacionaba con la legalidad y seguridad jurídica de la norma impugnada.

¹ Véase ACUERDO GENERAL NÚMERO 12/2008, DE PRIMERO DE DICIEMBRE DE DOS MIL OCHO, DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, RELATIVO A LA REMISIÓN POR PARTE DE LOS JUZGADOS DE DISTRITO Y EL APLAZAMIENTO DE LA RESOLUCIÓN DE LOS AMPAROS EN REVISIÓN EN LOS QUE SE IMPUGNA LA LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL PRIMERO DE OCTUBRE DE DOS MIL SIETE, DEL CONOCIMIENTO DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIX, Enero de 2009, p. 2977, IUS 1732.



En la consulta presentada, se especificó que no asiste la razón a la recurrente en cuanto afirmó que la juez federal no analizó si la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, se encontraba debidamente fundada y motivada, ya que la juzgadora sí analizó el planteamiento esencial manifestado por la quejosa, ya que después de justificar la pertinencia y la viabilidad de los documentos legislativos para determinar si junto con el texto mismo de la propia ley se desprenden los motivos constitucionales para su emisión, así como de exponer las exigencias de la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional (en su vertiente de fundamentación y motivación de los actos legislativos), la juez consideró que la Ley analizada sí cumplía con tales parámetros, al ser emitida por las autoridades competentes para tal efecto, en términos de los artículos 71, fracción I, 72 y 89, fracción I, de la Constitución Federal, además de que con la implementación de un tributo complementario del impuesto sobre la renta que controlara el flujo de efectivo, se pretendía impactar a quienes obtienen ingresos que no son declarados a las autoridades fiscales y con ello coadyuvar a disminuir la evasión fiscal, por lo que no se causaba incertidumbre jurídica ni se violaba en perjuicio de la empresa recurrente la garantía de seguridad jurídica.

Por otra parte, la señora Ministra ponente indicó que no obstante que la juez de distrito ponderó el acto reclamado a la luz de la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la Ley General de la República, cuando la quejosa planteó el análisis respectivo conforme al artículo 16 de dicho ordenamiento fundamental, en última instancia deben desestimarse los planteamientos de fondo a que se refieren los agravios relativos, ya que la emisión de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo no viola las garantías de legalidad y de seguridad jurídica, fundamentación y motivación contenidas en el citado artículo 16 constitucional, toda vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que las garantías de fundamentación y motivación tratándose de leyes, se satisfacen cuando el legislador actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución le confiere (fundamentación) y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación), y porque el Tribunal Pleno comparte la postura sustentada por la Primera Sala, en el sentido de que el diseño del sistema tributario a nivel de leyes pertenece al ámbito de facultades legislativas y como tal, lleva aparejado un margen de configuración política amplio, más no ilimitado, reconocido por los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal de los tributos.



Por estas razones, se consideró en la consulta presentada que los argumentos señalados en los agravios respectivos debían desestimarse por infundados, ya que al crear la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, el legislador no violó las garantías de legalidad y seguridad tributaria contenidas en el artículo 16, pues actuó dentro del marco de atribuciones que le confiere la Constitución Federal, en atención a las relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas en el contexto de un procedimiento democrático previsto para esos efectos.²

Sobre este punto, los señores Ministros Cossío Díaz, Franco González Salas y Luna Ramos consideraron que debía acotarse el tema de la política tributaria, por lo que se sugirió prescindir en la resolución de la tesis relativa al amplio margen de configuración política con el que cuenta el legislador en el diseño del sistema tributario.

Lo antes mencionado fue aceptado por la señora Ministra ponente, por lo que este tema quedó aprobado por unanimidad de votos de los señores Ministros que integran el Tribunal Pleno y, en la resolución, se precisó que el diseño del sistema tributario a nivel de leyes pertenece en exclusiva al ámbito de facultades legislativas, pero para configurar los tributos desde el punto de vista normativo, el Estado debe ponderar cómo es que finalmente llegará a ese resultado una vez que, a través de los instrumentos correspondientes, determine el monto de los gastos públicos, así como los ingresos –en este caso de carácter tributario– que habrá que financiar a través del diseño de su política tributaria, en la que se tomarán en consideración aspectos como la estructura formal y funcional del sistema impositivo; la distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva; los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y la utilización de dichos efectos como herramientas dinámicas de acción del Estado sobre el sistema económico, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo.

De igual modo, en la resolución se estableció que la Constitución Federal no establece parámetro alguno al que deba ceñirse la política tributaria que decida emplear el legislador para configurar el sistema impositivo y, como consecuencia de ello, tomar decisiones sobre la existencia o no de tal o cual impuesto o de cómo debe estar configurado.³

² Véase tesis P. XL/2011 de rubro: DEPÓSITOS EN EFECTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, p. 590, IUS 160883.

³ Véase tesis P. XXXIX/2011, de rubro: POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, p. 595, IUS 160802.



No obstante lo anterior, la Ley Fundamental sí establece la exigencia de que la instauración del impuesto se realice en ejercicio de las atribuciones competenciales que le corresponden y obedezca a las relaciones sociales que ameriten una regulación, sin que ello signifique que en el desarrollo de tal actividad se vulnere otros principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva, lo cual no significa que una vez creado un tributo y plasmado en un cuerpo normativo, escapará del escrutinio constitucional, pues el más Alto Tribunal del país se encontrará en aptitud de valorar la norma que lo establezca, pero en sus méritos propios atendiendo a sus elementos esenciales y demás aspectos accesorios ya concretados en la ley (formal y material), pero no en función de los parámetros, indicadores o consideraciones que hubiese tomado en cuenta el legislador en el proceso de creación normativa para configurarlo.

En consecuencia, se determinó que las decisiones sobre política tributaria le corresponden exclusivamente al legislador y no a los jueces, por lo que no es dable examinar en sede jurisdiccional si debió o no regularse en una ley la cuestión relativa al impuesto a los depósitos en efectivo, pues dicho tema ni siquiera implicaría el análisis de consideraciones jurídicas.

Una vez tomada la votación respectiva, en uso de la voz la señora Ministra ponente explicó su postura en relación al planteamiento de la parte quejosa en el cual señaló que la juez de distrito no analizó el argumento en el que se acreditó que la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo violaba la garantía de legalidad tributaria, ya que no estaba prevista la época de pago del tributo.

De esta manera, en el proyecto se estableció que dicho argumento carecía de sustento, en virtud de que la juez federal no omitió el análisis de tal cuestión porque la hubiese pasado inadvertida, sino que su proceder se debió a que antes de entrar a las cuestiones de fondo que se le plantearon, determinó sobreseer en relación a los artículos 5º y 6º de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, al considerar que respecto a tales preceptos, se actualizaron las causas de improcedencia previstas en el artículo 73, fracciones V, VI y XVIII, en relación con el artículo 114, fracción I de la Ley de Amparo, toda vez que los aludidos preceptos eran normas de naturaleza heteroaplicativa y la quejosa no acreditó su interés jurídico para combatirlos, pues de las pruebas ofrecidas no advirtió alguna que demostrara que la autoridad fiscal hubiese determinado el crédito respectivo como consecuencia de no haber podido recaudar el impuesto a los depósitos



en efectivo por falta de fondos, ni el requerimiento de pago que se formula como resultado de ello.

En ese contexto, y sin que los señores Ministros se pronunciaran en contra de la propuesta antes aludida, por unanimidad de votos se determinó que el agravio sobre este punto resultaba ineficaz, por lo que debía desestimarse, dado que la recurrente planteó argumentaciones que remiten a contenidos normativos por los cuales se sobreseyó en el juicio, sin combatir esa decisión, de manera que se desagregaron preceptos de la contienda constitucional que eran sustanciales en su pretensión última de demostrar la ausencia en la ley reclamada de la “época de pago” del impuesto, lo cual hacía imposible un pronunciamiento de fondo en relación con tal aspecto.

Por otra parte, el siguiente tema desarrollado en el proyecto fue el relativo a determinar si los depósitos en efectivo constituyen una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada y/o si son indicativos de capacidad contributiva, esto es, se analizó lo referente a la proporcionalidad tributaria del impuesto impugnado.

Para dar respuesta al planteamiento antes precisado, la **señora Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas** propuso, en primer término, definir la naturaleza del impuesto a los depósitos en efectivo, a la luz de las razones que inspiraron su creación y atendiendo al hecho imponible como elemento nuclear de la contribución, a partir del cual se diseñó toda la normativa de la ley estudiada en ese momento.

En ese orden, y después de realizar un análisis sobre este punto, el proyecto concluyó que el impuesto a los depósitos en efectivo recae directamente sobre las personas que realizan el hecho imponible; grava una manifestación aislada de riqueza, pues no toma en consideración la totalidad del patrimonio del contribuyente; y constituye un impuesto de control, principalmente del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta.⁴

En segundo lugar, en la consulta presentada se expuso cómo es que el impuesto a los depósitos en efectivo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, mediante lo cual se advierte que éste recae sobre una manifestación aislada de riqueza, consistente en la disponibilidad del dinero que se tiene, ya sea en las cuentas aperturadas en las

⁴ Véase jurisprudencia P./J. 71/2011 de rubro: DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO GRAVA UNA MANIFESTACIÓN DE RIQUEZA Y CONSTITUYE UN MEDIO DE CONTROL PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES, PRINCIPALMENTE EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, p. 6, IUS 160893.



instituciones del sistema financiero o por la adquisición en efectivo de cheques de caja, lo que revela la tenencia de un poder adquisitivo presente, que se ahorra para el futuro, distrayéndolo del gasto y consumo actual que se requiere para hacer frente a las necesidades presentes.

De este modo, se consideró que lo antes aludido resultaba suficiente para determinar que sí se salvaguardaban las exigencias del principio de proporcionalidad tributaria; además, porque el impuesto a los depósitos en efectivo estaba diseñado para que los contribuyentes que cumplieran con las obligaciones en materia del impuesto sobre la renta no resientan el impacto de su recaudación, ya que el impuesto a los depósitos en efectivo no constituía una privación patrimonial definitiva, salvo en los casos en los que existe incumplimiento en las obligaciones al impuesto sobre la renta, y porque la estructura del impuesto impugnado también protegía la riqueza gravada, a efecto de no impactar de manera excesiva a las personas físicas, pues garantiza una cantidad suficiente para hacer frente a las necesidades más básicas de la persona, es decir, se prevé una exención mensual general de veinticinco mil pesos.

En consecuencia, se propuso determinar que contrario a lo afirmado por la recurrente, el impuesto a los depósitos en efectivo no violaba el principio de proporcionalidad tributaria, pues dicha contribución recae sobre manifestaciones de riqueza susceptibles de revelar capacidad para contribuir al gasto público.

Una vez que la señora Ministra ponente ostentara su posición sobre este aspecto, en uso de la voz el **señor Ministro Luis María Aguilar Morales** señaló que desde su punto vista y contrario a lo dicho en el proyecto, la finalidad de los depósitos en efectivo no implicaba un ahorro, pues podía ser destinado a circunstancias diversas, por lo que consideraba que no habría inconveniente en que se suprimiera del proyecto.

Asimismo, estimó que debía aclararse que si bien es cierto que este impuesto es complementario del impuesto sobre la renta, no sólo resultaba acreditable contra este último, ya que el propio artículo 7° de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, señala que se puede cobrar contra cualquier otro impuesto federal si se adicionara en un mecanismo de compensación.

Por su parte, el **señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia** consideró necesario suprimir de la consulta la referencia que indica que la capacidad contributiva que se revela



a través de estos depósitos y el gravamen correspondiente no tienen como finalidad soportar el gasto público, sino solamente en la medida en que exista incumplimiento de las obligaciones al impuesto sobre la renta, toda vez que si un impuesto no está destinado al gasto público, por ese solo hecho sería inconstitucional.

Las modificaciones antes mencionadas fueron aceptadas por la señora Ministra ponente, por lo que este punto se aprobó por unanimidad de votos en el sentido de que el impuesto a los depósitos en efectivo no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que la referida contribución recae sobre una manifestación de riqueza susceptible de revelar capacidad para contribuir al gasto público.⁵

El último punto de análisis en el proyecto fue el de equidad tributaria, que consistió en determinar si existía un trato diferenciado injustificado entre los contribuyentes del impuesto a los depósitos en efectivo, en función del monto exento de \$25,000.00 mensuales, lo cual se encontraba establecido en el artículo 2º, fracción III, de la ley impugnada.

En su presentación, la **señora Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas** mencionó que en el último apartado del proyecto se proponía señalar que en el proceso legislativo de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, sí se justificó de manera razonable el monto exento fijado en la referida ley, toda vez que se tomaron en cuenta las estimaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que dispuso que el ingreso promedio mensual per cápita en el año 2004 fue de \$22,998.80, así como el saldo promedio de las cuentas de depósitos a la vista o de exigibilidad inmediata establecido por la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros que era de \$23,569.00.

Así, se buscó que el gravamen no afectara los ingresos para la satisfacción de las necesidades básicas de una familia y que tampoco desincentivara el desarrollo del sistema financiero, pues se estimó que los contribuyentes que superaran el aludido monto manifestarían mayor capacidad contributiva que quienes no lo excedieran.

⁵ Véase jurisprudencia P./J. 72/2011 de rubro: DEPÓSITOS EN EFECTIVO. LOS ARTÍCULOS 1, 3, PÁRRAFO PRIMERO, Y 12, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ESTABLECEN UN GRAVAMEN QUE RECAE SOBRE UNA MANIFESTACIÓN DE RIQUEZA CONGRUENTE CON LA BASE TRIBUTARIA, POR LO QUE NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007) *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, p. 9, IUS 160880.



De este modo, su intención fue impactar las finanzas personales de una menor cantidad de familias al quedar por debajo de dicho monto e identificar a los evasores fiscales de mayor capacidad contributiva al ubicarse por encima de ese umbral.

Consecuentemente, se consideró en el proyecto que el monto exento de \$25,000.00 mensuales resultaba ser un medio idóneo para conseguir los propósitos que el legislador se planteó alcanzar, en tanto que constituía una medida, entre el ingreso promedio mensual per cápita y el saldo promedio de las cuentas de depósitos a la vista o de exigibilidad inmediata, lo cual representaba un reflejo aceptable de la situación imperante al momento de instrumentarse dicha medida, sin que tampoco hubiese sido necesario acudir a cifras específicas de una determinada anualidad o que el legislador se hubiese allegado de más información de la que tuvo a la mano al momento de definir el monto exento.

Respecto a este aspecto, el **señor Ministro Sergio A. Valls Hernández** señaló que en su opinión el estudio realizado no era acorde con el criterio base para determinar si una ley es inequitativa, toda vez que este consiste en tratar de manera igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, su ámbito de operación se encuentra vinculado a un grupo de personas y no a operaciones o sobre operaciones, pues el fundamento ontológico del estudio de la garantía de equidad radica en la igualdad de las personas ante la ley.

La propuesta antes descrita fue puesta a consideración de los señores Ministros y por mayoría de 7 votos se determinó que el sentido que debía prevalecer era el presentado en la consulta de la señora Ministra Sánchez Cordero.

En tal virtud, se determinó que el artículo 2º, fracción III, de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, al establecer el monto exento de \$25,000.00 mensuales, no violaba el principio de equidad tributaria, por lo que resultaban infundados los argumentos contenidos en el agravio expuesto por la parte quejosa recurrente.⁶

⁶ Véase tesis P. LII/2011 de rubro: DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL ARTÍCULO 2, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER UNA EXENCIÓN DEL PAGO DEL TRIBUTO, HASTA POR UN MONTO ACUMULADO DE \$25,000.00 MENSUALES, NO PROVOCA UN TRATO DIFERENCIADO VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, p. 569, IUS 160903.