

## CAPÍTULO TERCERO LA OMISIÓN LEGISLATIVA TRIBUTARIA

### I. LA RESERVA DE LEY TRIBUTARIA COMO MANDATO AL LEGISLADOR: ¿EL CARÁCTER DIRECTIVO DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL?

En cualquier rama de la ciencia jurídica la inactividad del legislador puede actualizar omisiones legislativas, por lo que el derecho fiscal no es la excepción. De ahí que en el ámbito tributario a menudo se presenten omisiones, tanto absolutas como parciales, siendo éstas últimas las de mayor presencia. Por ello, en el presente capítulo se dedicará un apartado especial a cada una, poniendo especial interés a las relativas. Antes de ello, es menester dilucidar un poco si el artículo 31, fracción IV constitucional puede avistarse como un “encargo al legislador” en materia tributaria.

Como es sabido, el artículo 31, fracción IV, constitucional dispone:

Son obligaciones de los mexicanos:

[...] IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Dicho precepto contiene los principios materiales de justicia tributaria, que son de observancia obligatoria en materia de contribuciones y que se advierten como derechos

fundamentales;<sup>180</sup> de modo que la capacidad contributiva, la igualdad tributaria, la reserva de ley y el destino al gasto público forman parte importante de la gama de derechos que, a título de “garantías individuales”, sanciona nuestra Constitución federal.

En una primera aproximación, de la simple lectura del texto de esta norma pareciera advertirse, en concomitancia con la reserva de ley tributaria,<sup>181</sup> un velado matiz programático, que probablemente, el constituyente pretendió darle a las leyes fiscales al disponer, que son las propias leyes las que establecen la forma proporcional y equitativa, en que los mexicanos contribuirán al gasto público.

<sup>180</sup> Ello gracias al influjo a la interpretación constitucional y de la doctrina tributaria mexicana que se ha ocupado de dotar de contenido y sustento a estos derechos públicos subjetivos en nuestro país. Dentro de esta corriente destaca Gabriela Ríos Granados, véase, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, México, UNAM, Porrúa, 2009, p. 92; así como, Ríos Granados, Gabriela, y García Bueno, Marco César, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, IMDPC, Marcial Pons, 2008, t. XII. Pocos son los constitucionalistas que avistan los principios materiales de justicia tributaria como derechos fundamentales, entre ellos: Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, 3a. ed., México, Porrúa, 2006, p. 794. Respecto de la interpretación constitucional que hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mencionar algunas tesis aisladas, encontramos las referentes al mínimo existencial, al principio de la solidaridad en las contribuciones, el principio de reserva de ley relativa, el referente a la igualdad tributaria con base en el control de proporcionalidad y juicio de razonabilidad y al principio de destino del gasto público.

<sup>181</sup> El artículo 31, fracción IV constitucional es del tipo de normas sobre la producción jurídica que circunscriben el objeto de una competencia a ciertas materias, pues en éste caso se reserva la creación de contribuciones a determinada fuente, de forma que ninguna otra está autorizada a disciplinar dicha materia, véase, Carbonell, Miguel, “Normas sobre la producción jurídica”, en Carbonell, Miguel (coord.), *Diccionario de derecho constitucional*, 2a. ed., México, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, pp. 427-429.

Adoptar esta postura implica aceptar que, además de norma sobre la producción jurídica, el artículo 31, fracción IV constitucional representa al mismo tiempo una norma que precisa de ley inferior para poder ser aplicada; lo que significa que su eficacia estaría condicionada a la observancia por parte del legislador de los principios tributarios que rigen las contribuciones que sancione en la ley.

Esta línea de argumentación es la que parece suscribir Aguiar de Luque al sentenciar que los “mandatos del legislador toman la forma técnica de *reservas de ley*”,<sup>182</sup> lo que implica que el Estado, al ejercer su poder de imposición por conducto del órgano legislativo, esto es, su potestad normativa tributaria, tiene la carga obligacional de agotar los presupuestos constitucionales que esta norma dispone y de los que dependerá la constitucionalidad de las contribuciones que en su caso imponga.

Comparte la opinión Villaverde Menéndez cuando expresa que “si bien todas las reservas de ley imperativas generan una omisión legislativa, sólo son inconstitucionales si se constata una infracción material; es decir, la presencia de una situación concreta contraria a la Constitución”.<sup>183</sup>

Frente a esta línea de consideraciones, en un segundo planteamiento, encontramos la opinión de Rangel Hernández, quien considera posible confundir los textos normativos que incluyen un mandato de legislar con los que incluyen una reserva de ley. De acuerdo con la autora, la diferencia estriba en que en el caso de los mandatos el constituyente impone al legislativo la obligación de expedir normas de desarrollo, instrumentación o armo-

<sup>182</sup> Aguiar de Luque, Luis, “El Tribunal Constitucional y la función legislativa: El control del procedimiento legislativo y de la inconstitucionalidad por omisión”, *op.cit.*, nota 59, p. 26. Esta opinión también es compartida por Amezcua Alcalá al calificar a las reservas de ley como auténticos mandatos al legislador, ya que “el constituyente, a través de cláusulas de remisión a la ley, le encomienda al órgano legislativo el desarrollo del texto constitucional”. Amezcua Alcalá, Luis Edgardo, *Problemas constitucionales con motivo de omisiones legislativas. Tesis de licenciatura*, México, Facultad de Derecho, UNAM, 2003, p. 120.

<sup>183</sup> Citado por Rojas Manrique, *op. cit.*, nota 10, p. 103.

nización constitucional; y las reservas, por su parte, son atribuciones de competencia para la producción de normas jurídicas.<sup>184</sup>

En sentido similar opina Morón Urbina,<sup>185</sup> para quien la reserva legal —como ocurre en materia tributaria— no puede dar lugar a omisiones inconstitucionales, sino solamente a “silencios inocuos” que carecen de virtualidad para ser asumidos contrarios a la Constitución, ya que la reserva legal implica una concreta decisión a la que el constituyente ha renunciado y ha dejado en manos del legislador, por lo que ejercerla no resulta una decisión discrecional de éste último.

Ante este punto de vista podría refutarse que, si bien es cierto que el no ejercicio legislativo está constitucionalmente previsto y permitido por el texto constitucional, al menos en materia de reserva de ley tributaria, esa decisión discrecional del legislador no es del todo autónoma pues los principios materiales de justicia tributaria que sanciona el artículo 31, fracción IV, constitucional son el confín de su libertad de actuación.

Ante la divergencia de opiniones es necesario inquirir: ¿La reserva de ley en materia tributaria del artículo 31, fracción IV, pudiera representar, a la vez, algún tipo de mandato al legislador que lo obligue a la emisión de normas que cumplan con los requisitos de *proporcionalidad*, *equidad* y *destino al gasto público*?

Ciertamente estamos ante una encrucijada que podría no tener respuesta aparente. Al menos no por ahora. Sólo pueden hacerse dos anotaciones. Por un lado, ningún doctrinario de la escuela clásica del derecho tributario (Manfezzoni, Donato Giannini, Amatuci, Berliri, Fedele, Fonrouge, Griziotti, Micheli, Vanoni, Saínez de Bujanda) menciona algún carácter directamente vinculante del legislador frente a la reserva de ley tributaria. En segundo lugar, los doctrinarios del derecho constitucional no se han preocupado por examinar a los principios

<sup>184</sup> Rangel Hernández, Laura M., *op. cit.*, nota 6, p. 55.

<sup>185</sup> Morón Urbina, Juan Carlos, “La omisión legislativa inconstitucional y su tratamiento jurídico”, *op.cit.*, nota 29, pp. 466 y 467.

materiales de justicia tributaria como verdaderos derechos fundamentales, lo cual ha entorpecido debatir sus alcances.

Queda claro que en el artículo de marras no existe un mandato expreso que vincule directamente al legislador ordinario en la emisión de normas jurídicas concretas. Mas ello no significa que el precepto no implique en abstracto un encargo al legislador, que pueda desprenderse de la naturaleza propia de los derechos fundamentales del contribuyente.

De acuerdo con Rangel Hernández, tratándose de derechos fundamentales pueden presentarse dos situaciones en cuanto al mandato de legislar. La primera se presenta cuando la norma que los contiene incluye algún mandato al legislador para que instrumente su efectivización a través de conductas o actos gubernamentales (incluyendo leyes), y la segunda se suscita cuando no existe tal disposición. Y enseguida añade:

...aún en este caso estimamos que existe un mandato de legislar con ciertas peculiaridades, esto es que no se encuentra directamente en el texto constitucional, sino que viene implícito en la naturaleza de esos derechos, en tanto mandatos de optimización y por el principio de progresividad de los mismos, que obliga a todos los entes estatales a realizar todas las conductas que sean necesarias para lograr el debido cumplimiento y a la vez disfrute de esos derechos fundamentales.<sup>186</sup>

Por lo antes expuesto, en tanto sanciona los derechos fundamentales del contribuyente, el artículo 31, fracción IV, constitucional representa un mandato implícito de legislar para el legislador ordinario federal y local,<sup>187</sup> cuyo incumplimiento puede actualizar una omisión legislativa con motivo de la inobservancia de los principios materiales de justicia tributaria.

<sup>186</sup> *Op. cit.*, nota 6, p. 55.

<sup>187</sup> No así respecto del municipio, pues recordemos que conforme al artículo 115, fracción IV de la Constitución federal, éste carece de potestad normativa tributaria al ser las legislaturas de las entidades las encargadas de establecer a su favor las contribuciones que integrarán la hacienda pública municipal.

Se concluye entonces que, en efecto, el artículo 31 fracción IV de la Constitución es un mandato al legislador que existe en virtud de la reserva de ley tributaria, la capacidad contributiva, la igualdad tributaria y el destino al gasto público en tanto son derechos fundamentales del contribuyente.

El caso omiso del legislador respecto de este encargo constitucional no significará, en lo absoluto, una inconstitucionalidad por omisión tan sólo por su lisa y llana inactividad, pues será indispensable analizar primero el real y determinado supuesto que con motivo de la aplicación de la ley fiscal se crea incurre en omisión. De no ser así, llegaríamos al absurdo de calificar de *ipso facto* inconstitucional a todo el texto de la ley por considerar que sus disposiciones no satisfacen los extremos del artículo 31, fracción IV de la Constitución,<sup>188</sup> lo que acarrearía la eliminación de contribuciones de un día para otro y restaría valor a la labor interpretativa del poder judicial.

Identificando, pues, a la capacidad contributiva, a la igualdad tributaria, a la reserva de ley y al destino del gasto público como derechos fundamentales reconocidos así por la doctrina nacional y la interpretación constitucional de la Suprema Corte, el artículo 31, fracción IV funge como el basamento constitucional que en materia tributaria es susceptible de incumplimiento por parte del Poder Legislativo.

Lo anterior significa que cualquiera de estos derechos del contribuyente puede ser lesionado por la omisión del legislador,

<sup>188</sup> Cuestión que a grandes rasgos es planteada por Lobato Díaz cuando estudia los efectos producidos por las sentencias concesorias, emitidas en el amparo indirecto como consecuencia de la impugnación de una norma general en materia tributaria, a las que llama “jurisprudencias para efectos”, por tratarse de interpretaciones jurisdiccionales que precisan los efectos y alcances de las declaratorias de inconstitucionalidad. *Cfr.* Lobato Díaz, Juvenal, “Inconstitucionalidad de leyes tributarias. Efectos de las sentencias de amparo en los mecanismos simples y complejos de tributación, análisis de algunos criterios recientes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, en Serrano Migallón, Fernando (coord.), *Estudios jurídicos en homenaje a Eduardo Martínez de la Vega*, México, Porrúa, UNAM, 2008, pp. 152 y ss.

de modo que si uno de ellos falta dentro de una normatividad específica, tornándola inequitativa, inoperante o insuficiente, resulta claro que su omisión constituirá una imperfección normativa del sistema tributario que debe ser constitucionalmente censurable si se quiere efectivizar estos derechos fundamentales.

Aún negando al artículo 31, fracción IV constitucional como encargo al legislador, se debe recordar que, como se documentó anteriormente, los elementos configuradores de las omisiones legislativas son un tema discutible todavía. Aunque es opinión minoritaria, autores como Ignacio Villaverde sostienen que el deber de legislar no es un elemento indispensable de la omisión legislativa: “basta con que su silencio constituya una indebida forma de cierre de la apertura constitucional propia de la Constituciones democráticas, o, más simplemente, su silencio mantenga o cree situaciones jurídicas contrarias a la Constitución”.<sup>189</sup>

Ahora bien, debemos ser honestos en algo. Tristemente, del universo de asuntos que se han planteado ante la SCJN y en los que eventualmente ha entrado al análisis de fondo, sólo cuando se ha demostrado fehacientemente la existencia de un mandato de legislar conciso (por lo general, explícito), es cuando la Corte ha entrado a resolver el asunto; no así cuando ha tenido que desprender el mandato del propio contexto de la norma.

<sup>189</sup> Villaverde Menéndez, Ignacio, “La inconstitucionalidad por omisión. Un nuevo reto para la justicia constitucional”, en Carbonell, Miguel (coord.), *En busca de las normas ausentes. Ensayos sobre la inconstitucionalidad por omisión*, 2a. ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 73. Una interesante disertación sobre los mandatos para legislar como piezas clave de la omisión legislativa inconstitucional puede verse en: Rangel Hernández, Laura M., “El control de las omisiones legislativas en México. Una invitación a la reflexión”, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, IMDPC, Marcial Pons, 2008, t. VIII, p. 650 y ss.

Desafortunadamente, en materia tributaria las posibilidades reales de combatir judicialmente la inactividad legislativa a través de la teoría general de la inconstitucionalidad por omisión legislativa son prácticamente nulas. Los casos de omisiones en los que los tribunales de amparo han entrado a resolver el asunto han sido porque precisamente no se han planteado como omisiones legislativas, sino como inconstitucionalidades lisas y llanas o como ausencias de compatibilidad de una determinada situación con el texto constitucional.

¿Cuál es entonces el alcance de la omisión legislativa en materia tributaria? Por ahora, este breve estudio sólo pretende poner de manifiesto que los principios materiales de justicia tributaria, sancionados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, son derechos fundamentales que vinculan al poder público y que pueden ser violados por la omisión del Poder Legislativo. Y que a pesar de que la garantía procesal por excelencia (el amparo) no sea procedente por ahora, salvo que se plantee respecto del acto concreto de la autoridad, ello no debe ser motivo para dejar de aspirar a la consolidación de un sistema de tutela judicial efectiva que apueste por efectivizar los derechos fundamentales, cualquiera que éstos sean.

Irónicamente, los casos de omisión legislativa en materia de derecho electoral son los que han recibido el tratamiento más favorable en cuanto a la procedencia de la vía y de conminar al legislador a sesionar. Sin embargo, cuando se ha tratado temas de derechos fundamentales, éstos no siempre han recibido el mismo trato.

Por lo anterior, la finalidad es demostrar que las omisiones legislativas en materia tributaria existen y tienen sustento; así como generar el debate académico y acercar a su interés y profuso estudio, sobre todo ante una Corte que gradualmente se ha ido retrayendo en la interpretación de los derechos fundamentales del contribuyente.

## II. LA OMISIÓN LEGISLATIVA TRIBUTARIA

### 1. *Definición*

Con base en la definición aportada en el primer capítulo, podemos conceptualizar a la omisión legislativa de los derechos fundamentales del contribuyente como “la vulneración del artículo 31, fracción IV constitucional causada por la inactividad, inclusive parcial, preponderante del Poder Legislativo, que impide efectivizar los principios materiales de justicia tributaria, siempre que su pasividad sea irracional e injustificable o su actuación lesione el principio de igualdad tributaria, implicando una afectación a los particulares, ya sea porque haga nugatorios los derechos fundamentales del contribuyente o cause inseguridad jurídica”.

### 2. *Normas susceptibles de omisión*

Como se dijo en un principio, en materia fiscal las omisiones relativas son mucho más frecuentes que las absolutas.<sup>190</sup> Esto se debe a que aquellas pueden actualizarse tanto en normas sustantivas como adjetivas; lo que significa que la deficiencia de la actividad legislativa puede crear vacíos en las normas fiscales que representen tanto obligaciones sustantivas como obligaciones formales del contribuyente, ya sea porque infrinjan el principio de igualdad tributaria o simplemente entrañen la ausencia

<sup>190</sup> “Indudablemente las omisiones absolutas son menos frecuentes que las relativas; estas últimas tienen más posibilidades de ser examinadas por la jurisdicción general en virtud de que la producción del derecho es la regla general, la inactividad legislativa es solo una excepción”. Andrés Parra, Diego, “El control de constitucionalidad de las omisiones legislativas. Perspectivas del problema”, *Foro. Revista de Derecho*, Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, núm. 4, 2005, p. 85. Como menciona Fernández Rodríguez: “los problemas que genera una omisión parcial que infringe el principio de igualdad pueden ser, hasta cierto punto, habituales”. Fernández Rodríguez, José Julio, *La justicia constitucional europea ante el siglo XXI*, Madrid, Tecnos, 2002, p. 77.

de plenitud normativa al no regular expresamente, por ejemplo, alguno de los elementos esenciales del tributo.

En cambio, las omisiones totales tienen menor presencia debido a que sólo pueden cobrar vida en normas adjetivas o en aquellas que se traduzcan en obligaciones formales para el contribuyente y que se espera existan materialmente; más nunca pueden pesar sobre la obligación principal, pues suponer la inactividad absoluta del legislador en el desahogo de la potestad normativa tributaria representaría un alto costo para el Estado que le impediría allegarse de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines y cubrir el gasto público, ya que la función recaudadora de la potestad tributaria tiene como marco de referencia al principio de legalidad en sentido amplio, manifestado en la expresión latina *nullum tributum sine lege*, cuestión que hace imposible que el legislador omita crear las contribuciones necesarias para sostener el gasto público.

Sin embargo, alejándonos del plano meramente constitucional, la inactividad del legislador puede presentarse en otras latitudes en las que las propias leyes fiscales —Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Financiero del Distrito Federal, por ejemplo— requieran de posterior desarrollo normativo para cobrar eficacia plena. Inclusive, estas situaciones también pueden actualizarse ante la falta de adecuación o armonización de la legislación tributaria nacional a los Tratados para Evitar la Doble Tributación, cuestión que abordamos al final de este capítulo a título de inconventionalidad por omisión legislativa en materia fiscal. Y es precisamente en este tipo de instrumentos internacionales o leyes domésticas en las que también tienen cabida las omisiones absolutas. Como quiera que sea, es indudable que cualquier omisión —relativa o absoluta— que se presente en la ley tributaria y que cumpla con los requisitos necesarios, terminará vulnerando el texto constitucional de algún u otro modo, ya sea porque haga nugatorios los derechos fundamentales sancio-

nados en la fracción IV del artículo 31 constitucional o porque cause inseguridad jurídica al contribuyente con motivo de la falta de regulación legislativa expresa de determinado supuesto de hecho.

### 3. *Tipología*

En virtud de lo dicho anteriormente, existen dos tipos de omisión legislativa en materia tributaria:

- A) *Relativas*. Aquellas que, además de poder presentarse en normas adjetivas, pueden recaer en la obligación tributaria principal. Por ejemplo, que dentro de los elementos que configuran la base imponible del ISR, el legislador otorgue determinado privilegio fiscal a las empresas de factoraje financiero, uniones de crédito y sociedades financieras populares, excluyendo —sin aparente base objetiva y razonable que supere el juicio de proporcionalidad— al resto de los conceptos que integran el sistema financiero, negándoles participar de tal beneficio (*vgr.* de alguna deducción o minoración en la tasa).
- B) *Omisiones absolutas*. Aquellas que sólo recaen en normas de procedimiento y respecto de las cuales no existe regulación positiva, pero se espera exista alguna. Supongamos que se abroga el CFF vigente y al momento de expedición del nuevo código, el legislador omite regular los plazos para la conclusión de las facultades de comprobación de la autoridad, por ejemplo, de las visitas domiciliarias; o bien, que desacate los términos para la expedición de las leyes orgánicas de determinados órganos de la administración pública, tal como ocurrió con la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

### III. OMISIONES RELATIVAS

En el reconocimiento de las omisiones legislativas parciales en materia fiscal el principio de igualdad tributaria es pieza medular, razonamiento que hace impostergable referir a este principio, dejando claro que un estudio minucioso de todo lo que la doctrina, tanto académica como jurisdiccional, ha dicho sobre el contenido y los alcances que el concepto engloba rebasaría por completo los fines del presente capítulo, mereciendo un estudio independiente. Por ello, sólo se hará un sucinto repaso de lo que se ha dicho respecto del principio de igualdad tributaria para después retomar el análisis de la omisión legislativo relativa.

#### 1. *El principio de igualdad*

Para abordar este tema, es necesario dedicar primero algunas líneas a la igualdad en sentido amplio, pues aunque generalmente se identifica con la “posibilidad o capacidad de una persona de adquirir los mismos derechos y obligaciones de aquél que se encuentre en una determinada situación abstracta legalmente establecida”,<sup>191</sup> su contenido es tan ambiguo que el concepto puede ser entendido de diversas formas,<sup>192</sup> sin dejar de lado que históricamente se ha pasado de una igualdad jurídica, basada en la teoría liberal que concebía iguales a las personas por el sólo hecho de serlo; a una igualdad material que busca garantizar a todo individuo el acceso a las mismas oportunidades y posibilidades

<sup>191</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, 4a. ed., México, Porrúa, 1965, p. 238.

<sup>192</sup> Así por ejemplo, Martínez Lago distingue tres formas en que puede entenderse la igualdad. A Saber: 1) como valor superior e informador del ordenamiento jurídico justo; 2) como situación a alcanzar (igualdad material); y 3) como regla de tratamiento entre semejantes. Citado por Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El principio de equidad tributaria (Una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año II, núm. 5, 1997, p. 64.

mediante medidas<sup>193</sup> que permiten equilibrar diferencias sociales y establecer un mismo punto de partida para todos, colocando a las personas “en situaciones tales que puedan desde ellas acceder a otros bienes y derechos superiores protegidos constitucionalmente”.<sup>194</sup> De allí, que el principio de igualdad represente uno de los valores fundamentales del hombre y uno de los principios vertebradores que sustentan la idea de Estado de derecho. Asimismo, es imposible ignorar que el principio de igualdad refleja en su esencia la idea de la justicia,<sup>195</sup> sin la cual carecería de contenido.

Por último, partiendo de la teoría liberal, la igualdad como derecho fundamental representa una prerrogativa bidimensional oponible al poder público, de modo que es posible distinguir entre una igualdad en la ley y una igualdad ante la ley. Mientras que aquella constituye un derecho frente al Poder Legislativo al momento de crear las normas, esta última encarna un derecho frente al poder judicial o administrativo a la hora de aplicarlas.

### A. La equidad en materia tributaria

La igualdad con carácter general la encontramos en los artículos 1o., 4o. y 13 constitucionales;<sup>196</sup> igualdad que en el ámbito

<sup>193</sup> Tal es el caso de las denominadas *acciones afirmativas* que legitiman el establecimiento de tratos dispares para corregir o compensar discriminaciones, por ejemplo, en forma de cuotas para aumentar la representación de minorías. Para una mayor profusión se recomienda la obra de Santiago Juárez, Mario, *Igualdad y acciones afirmativas*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, CONAPRED, 2007.

<sup>194</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El principio de equidad tributaria (Una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)”, *cit.*, nota 192, p. 66.

<sup>195</sup> Misma que tiene una triple dimensión: 1) justicia general (justicia de la ley y justicia como virtud); 2) justicia particular (justicia conmutativa y justicia distributiva); y 3) equidad. Para efectos de entender a fondo el amplio concepto de justicia y su tipología puede consultarse: Ruiz Daza, Manuel, *Los valores jurídicos en la metafísica del valor*, UNAM, 1967, pp. 175-200.

<sup>196</sup> Que respectivamente disponen: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que establece esta Constitución...”; “El varón y la mujer son iguales ante la ley...”; “Nadie puede ser juzgado por leyes priva-

constitucional tributario encuentra fundamento en la fracción IV del artículo 31,<sup>197</sup> en la llamada equidad tributaria,<sup>198</sup> cuyo contenido y alcance debe vislumbrarse siempre a la luz de la igualdad jurídica lisa y llana. Así lo ha reconocido tanto la doctrina nacional<sup>199</sup> como la interpretación judicial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al manifestar que la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales, tal y como lo expresa el siguiente criterio de jurisprudencia:

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, *la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales*. Por otra parte, debe tenerse presente que este alto tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta

tivas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley”.

<sup>197</sup> Que dispone: “Es obligación de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

<sup>198</sup> De acuerdo con José Enrique Moya, “la equidad tributaria, y por ende la igualdad tributaria, deben ser entendidas en cuanto a proyección de justicia en la distribución de los tributos, fundamentalmente de los impuestos”. Moya Romero, José Enrique de, “El principio de igualdad tributaria”, *Derecho y Opinión. Revista del Departamento de Disciplinas Histórico-Jurídicas y Económico Sociales*, España, núm. 5, 1997, p. 2001.

<sup>199</sup> En esta línea de argumentación encontramos a Miguel de Jesús Alvarado, quien identifica el derecho fundamental a la equidad tributaria con la igualdad jurídica. *Cfr.* “El principio de equidad tributaria...”, *op. cit.*, nota 192, p. 67.

radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria —es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo— los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.<sup>200</sup>

Si bien es cierto que la equidad<sup>201</sup> (equiparada con el principio de igualdad tributaria) se interpreta bajo los cánones del más fun-

<sup>200</sup> Tesis jurisprudencial de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”, tesis: 1a./J. 97/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2007, p. 231. El realce es nuestro.

<sup>201</sup> No debe olvidarse que el origen del término “equidad” es atribuido a Aristóteles, quien en el capítulo X del libro V (De la justicia) de su obra clásica: *Ética a Nicómaco*, acotó el concepto únicamente a la labor del juzgador, definiendo a lo equitativo como el enderezamiento de lo justo legal como resultado de la generalidad de la ley que impide su exacta aplicación a casos extraordinarios, lo que provoca el error. Por tanto, la tarea del juez es corregir la omisión en que el legislador erró y aplicar así la equidad. Como es natural, el legislador ordinario es incapaz de prever todos los supuestos de hecho al momento de confeccionar las normas jurídicas, debido a que los actos libres del hombre nadie los conoce; es decir, nadie puede predecir el futuro contingente, el futuro necesario, el futuro hipotético y mucho menos el futuro libre; por lo que las omisiones involuntarias, silencios u olvidos legislativos provocarán que se susciten casos extraordinarios sin solución jurídica explícita en las leyes, que constreñirán al juez a resolver conforme a la equidad. Por la connotación restringida del concepto, la equidad como deber ético se encuentra íntimamente relacionado con el papel del juzgador, a quien corresponde rectificar la generalidad de la ley en sus partes deficientes u oscuras y dar solución con base en las circunstancias del caso en concreto que le fue planteado. En este orden de ideas, se puede colegir

damental derecho a la igualdad, lo que impide el establecimiento de excepciones que rompan sus más básicos postulados; también lo es que la SCJN ha delimitado su contenido tras identificar las siguientes notas distintivas del principio material de equidad tributaria:<sup>202</sup>

1. No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
2. A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
3. No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.
4. Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Así como ocurre con el genérico principio de igualdad, en materia fiscal también es aceptable distinguir entre igualdad en la ley e igualdad ante la ley tributaria.<sup>203</sup>

que la equidad es una justicia no encarnada en la ley, cuya aplicación corresponde al juez y que se funda en la “justicia con indulgencia” o benevolente. Sin embargo, en materia tributaria el concepto de equidad es mucho más amplio pues está referido a las tres esferas del poder público, no solamente a la judicial.

<sup>202</sup> Véase la tesis jurisprudencial de rubro: EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS, tesis: P./J.41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

<sup>203</sup> Aunque cabe señalar que Ramón Valdés Costa analiza la igualdad en materia tributaria a partir de dos aspectos más: la igualdad por la ley y la igualdad entre las partes. La primera se presenta como un instrumento para corregir

## B. Igualdad en la ley tributaria

Como se ha dicho, este tipo de igualdad<sup>204</sup> entraña el principio de generalidad y un derecho frente al legislador —y también frente al poder reglamentario de la administración<sup>205</sup>— quien está obligado a confeccionar la norma jurídica de forma tal que no haga distingos entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren plenamente justificadas por la misma norma. En otras palabras, significa que la igualdad debe estar dada por la propia ley; no implica una igualdad meramente numérica o matemática, sino que permite

desigualdades al tratar de asemejar las diferencias existentes con criterios de justicia social y la segunda entiende a la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito y no como una relación de poder. *Cfr.* Valdés Costa Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, pp. 369 y ss. Por nuestra parte, nos adherimos a la opinión de García Belsunce al considerar que la denominada igualdad *por* la ley rebasa los límites del campo de estudio del derecho tributario, acercándose más a un criterio de política económica. Véase el dictamen que a modo de prólogo está inserto en la obra de José Osvaldo Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, *op. cit.*, nota 114, p.32. En este sentido también encontramos la postura de Alvarado Esquivel, quien siguiendo el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, afirma que al menos para el caso mexicano la igualdad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 constitucional lo es *de* la ley y *ante* la aplicación de la ley, no así respecto de la igualdad *por* la ley. “El principio de equidad tributaria...”, *op. cit.*, nota 192, p. 67.

<sup>204</sup> De acuerdo con Ernesto Lejeune la igualdad en la ley tributaria nace como uno de los presupuestos básicos en que se inspiró el derecho público surgido de la Revolución Francesa con el fin de extinguir un sistema de privilegios irracionales para lograr un ordenamiento jurídico basado en la igualdad de los hombres y la imparcialidad en la aplicación de las leyes. *Cfr.* Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Principios constitucionales tributarios*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca, Instituto Cultural Domecq, 1992, p. 168.

<sup>205</sup> Como se expuso con anterioridad, las competencias legislativas de la administración hacen censurable los posibles vicios de su actuación, razón por la que la igualdad en la ley debe hacerse extensible al campo del poder ejecutivo. Esta opinión es compartida por Hernández Valle, Rubén, “El principio de igualdad y las omisiones legislativas”, *op. cit.*, nota 75, p. 3.

establecer diferencias en aras de alcanzar una igualdad de hecho, por lo que la igualdad en la ley está plenamente justificada cuando atiende a fines de justicia social, de política económica o incluso extra fiscales. Tales diferencias se conocen como diferencias de trato. Sin embargo, cuando el establecimiento de clasificaciones y categorías no observa ninguna de estas excepciones se conocen como discriminaciones.<sup>206</sup> Creemos relevante distinguir bien estos dos términos con el objeto de identificar fácilmente los supuestos en los que la desigualdad está justificada y aquellos en los que no es así. Naturalmente, la línea entre uno y otro en algunos casos suele ser endeble, pero dependerá de la exposición de motivos que se formule en uno u otro concepto. De allí que la labor del legislador ordinario en la confección de las normas tributarias cobre mayor importancia.

Lo anterior significa que, como puntualiza Rubén Valle, “la igualdad en la ley no cubre los casos de *discriminación por indiferenciación*; es decir, la posibilidad de que el legislador otorgue distinto trato a lo que es igual, así como que dos supuestos diversos reciban idéntico trato jurídico”. No obstante, el establecimiento de un trato desigual está sujeto a límites, pues esa diferenciación debe ser razonable y proporcional a la finalidad jurídica perseguida.

<sup>206</sup> En el entendido de que las clasificaciones legislativas irracionales o no motivadas se conocen como *discriminaciones*, frente a las que superan un juicio de igualdad en la ley y que son llamadas *diferenciaciones*. Así lo expresa Miguel de Jesús Alvarado Esquivel: “El principio de igualdad no pretende que las leyes no realicen diferenciaciones; lo que pretende es que dichas diferenciaciones respondan a unos parámetros que los propios tribunales constitucionales han ido construyendo, y que forman, en su conjunto, el juicio de igualdad en la ley. De este modo, si las clasificaciones legislativas superan este juicio de igualdad, la ley se declara constitucional y a la operación realizada se le denomina diferenciación; si no lo supera, la ley es inconstitucional y se dice que existe una discriminación”, véase ¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Temas selectos de derecho tributario*, México, Porrúa, UNAM, 2008, p. 44. Estas diferenciaciones son abordadas por Rubén Hernández Valle como “discriminaciones por indiferenciación”. Hernández Valle, Rubén, “El principio de igualdad y las omisiones legislativas”, *op. cit.*, nota 75, p. 3.

La forma en que opera la igualdad en la ley es brillantemente explicada por Haydeé Schafrik al señalar que “el principio de igualdad no obsta a la existencia de soluciones legislativas diferentes para situaciones que también lo son. La unidad de solución se justifica en igualdad de situaciones; mientras que la igualdad de solución para situaciones diferentes, vulnera el principio de igualdad”.<sup>207</sup> De esta forma, el legislador, consciente de la existencia de desigualdades en el mundo fáctico, es quien diferencia clases o categorías en la ley para atemperar las situaciones dispares y finalmente lograr la igualdad. De allí que Ríos Granados advierta que el legislador cumple con el principio de igualdad tributaria “evaluando la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida. Los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o idénticos en su cuantía, pero si las condiciones personales y familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir”.<sup>208</sup>

Asimismo, mediante tesis jurisprudencial de la novena época,<sup>209</sup> la SJCN ha dicho que los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, consisten en que:

1. Exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);

<sup>207</sup> Haydeé Schafrik, Fabiana, “Algunas reflexiones sobre la igualdad en la ley tributaria”, *La Ley. Suplemento de Jurisprudencia de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Argentina, 14 de agosto de 2000, p. 18.

<sup>208</sup> Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, México, UNAM, Porrúa, 2009, p. 93.

<sup>209</sup> Tesis jurisprudencial de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”, tesis: 2a./J. 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 334.

2. De existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);
3. De reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,
4. De actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Esta misma tesis agrega que la valoración de estos criterios generales debe hacerse escalonadamente, de tal modo que el incumplimiento de cualquiera de ellos es suficiente para estimar que existe una violación al principio constitucional de equidad tributaria, haciendo innecesario el estudio de los demás.

Por otro lado, en el ámbito tributario, se ha dicho que la efectiva equidad se alcanza exigiendo “un trato igual a los iguales, o sea a los de igual capacidad económica, y un trato desigual a los desiguales, esto es, a los de desigual capacidad económica”,<sup>210</sup> lo que ha hecho necesario analizar el derecho a la equidad en el ámbito fiscal a la par de otro principio consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional: la proporcionalidad tributaria, al que nuestra SCJN ha identificado en reiterados criterios jurisprudenciales con el principio de capacidad contributiva.<sup>211</sup>

<sup>210</sup> Moya Romero, José Enrique de, “El principio de igualdad tributaria”, *cit.*, nota 198, p. 201.

<sup>211</sup> Uno de ellos, por citar alguno, es el siguiente: IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. 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

De las anteriores consideraciones se observa que la equidad y la proporcionalidad tributarias han sido asimiladas por nuestro máximo órgano jurisdiccional con la igualdad tributaria y con la capacidad contributiva, respectivamente. Pese a este sincretismo, la falta de enunciación explícita del principio de capacidad contributiva reconocida como derecho fundamental en el texto constitucional ha propiciado inquietud en la academia<sup>212</sup>

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 congruente 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 sólo en cantidad 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, registro IUS núm. 232197, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, p. 144, el realce es nuestro.

<sup>212</sup> En esta línea de argumentación encontramos dentro de la escuela mexicana a Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, cit., nota 208, p. 92. Por su parte, desde la experiencia argentina, Haydeé Schafrik hace ver cómo es que la falta de reconocimiento constitucional expreso del principio de capacidad contributiva ha provocado que Alberto Tarsitano lo llame “principio constitucional implícito”; Dino Jarach lo asocia al principio de igualdad; García Belsunce, Corti y Reig al de igualdad y al de proporcionalidad; Casás al de razonabilidad; Tamagno considera que los principios de generalidad, igualdad, equidad y proporcionalidad integran el más alto de capacidad contributiva; y Spisso lo vincule con el de igualdad y no confiscatoriedad. Haydeé Schafrik,

ante la vasta jurisprudencia que sobre equidad y proporcionalidad tributarias ha producido la tarea interpretativa.

Como quiera que sea, lo cierto es que al considerarse garantías constitucionales del contribuyente, la igualdad tributaria y la capacidad contributiva se advierten como derechos-barrera oponibles frente a la actuación del poder público, delimitando las fronteras jurídicas de la potestad normativa tributaria y de la potestad tributaria de la administración pública.

### C. *Igualdad ante la ley tributaria*

Este tipo de igualdad obliga a que todos los operadores jurídicos del Estado apliquen la norma tributaria en forma igualitaria para todos los que se ubiquen en la misma situación de hecho, impidiendo establecer diferencias en razón de circunstancias que no estén expresamente previstas en la norma. En este sentido, la jurisprudencia nacional ha expresado que el principio de equidad entraña el “derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley”.<sup>213</sup>

Asimismo, con relación a la aplicación del principio de igualdad, pero en el ordenamiento español, el Tribunal Constitucional de aquél país ha dicho que:

...En el control de diferenciaciones normativas, la intervención del tribunal garantiza que la singularización enjuiciada responda a una finalidad objetiva y razonable y no a un puro voluntarismo selectivo y, por ello mismo, discriminatorio. En el control de la aplicación de la ley, lo garantizado no es la obtención de una re-

Fabiana, “Algunas reflexiones sobre la igualdad en la ley tributaria”, *La Ley Suplemento de Jurisprudencia...*, cit., nota 207, p. 19.

<sup>213</sup> Véase la tesis jurisprudencial de rubro: EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS, tesis: P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

solución igual a la que se hayan adoptado o puedan adoptarse en el futuro por el mismo órgano judicial, sino la razonable confianza (que a su vez se enlaza con el principio de seguridad jurídica) de que la propia pretensión merecerá del juzgador, salvo que por éste se fundamente la imposibilidad de atender tal expectativa, la misma respuesta obtenida por otros en casos iguales.<sup>214</sup>

Lo anterior hace que el principio de igualdad ante la ley tributaria no pueda perderse de vista en el ámbito de la interpretación judicial, ya que depende de los jueces no hacer una arbitraria interpretación de las normas, sino por el contrario, someterlas a un control de razonabilidad.

## 2. *Cuestiones a considerar en las omisiones relativas*

Para Pérez de Acha,<sup>215</sup> la inequidad tributaria puede actualizarse por omisiones legislativas en que incurran las normas fiscales, las cuales revisten dos formas: 1) las que discriminan a contribuyentes que encontrándose en una situación de hecho idéntica o similar a la de otros sujetos, sólo a éstos incorpora a un régimen de tributación privilegiado y a los primeros no y; 2) las que dejan de hacer las diferenciaciones necesarias entre grupos de contribuyentes con situaciones dispares entre sí.

Tomando en cuenta que la igualdad tributaria es vulnerada cuando el legislador establece diferencias entre situaciones iguales, o bien, cuando deja de establecerlas ante supuestos de hecho dispares, se debe reconocer que la posibilidad de incurrir en omisión legislativa parcial sólo puede brotar en aquellos casos en que el legislador excluye tácita y arbitrariamente determinadas situaciones o sujetos que, en correspondencia constitucional con el

<sup>214</sup> Voto 30-87. Citado por Hernández Valle, Rubén, “El principio de igualdad y las omisiones legislativas”, *cit.*, nota 75, p. 2.

<sup>215</sup> Pérez de Acha, Luis Manuel, *La justicia fiscal: una referencia a la equidad tributaria, tesis doctoral*, México, UNAM, División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho, 2008, pp. 206 y 207.

principio de igualdad tributaria material, suponen recibir el mismo tratamiento fiscal que los expresamente incluidos en la ley.

Naturalmente, será indispensable la expresión de voluntad del legislador cristalizada en una ley formal y materialmente hablando, en la que el tratamiento fiscal a ciertos grupos de contribuyentes se pueda tildar de inconstitucional al vulnerar el principio de igualdad tributaria.

En un primer acercamiento, esto nos demuestra que un acto positivo discorde con el principio de igualdad tributaria puede revestir una omisión legislativa parcial. Sin embargo, no toda omisión parcial supone siempre la vulneración del principio de igualdad. Recordemos que la doctrina más cualificada sostiene que las omisiones parciales admiten dos clases: “las que infringen el principio de igualdad y las que suponen una deficiente regulación por la ausencia de cumplimiento en la normativa”.<sup>216</sup> Esto significa que las omisiones relativas también pueden surgir de vacíos normativos no forzosamente ligados a la igualdad tributaria. Tal sería el caso, por ejemplo, de la falta de plenitud de una norma procesal que no afectara los derechos del contribuyente, o que haciéndolo, afectara a todos por igual, sin hacer distinciones entre unos y otros.

Por lo anterior, podemos afirmar que no toda vulneración del principio de igualdad supone una omisión relativa, ni toda omisión relativa supone la vulneración del principio de igualdad. Sin embargo, toda vez que nuestro propósito es el análisis de las omisiones a que puede dar lugar la deficiencia legislativa en relación con la fracción IV del artículo 31 constitucional (visualizado como encargo al legislador) sólo se analizarán las omisiones que vulneran la igualdad tributaria, entendida como derecho fundamental del contribuyente.

Por otro lado, para calificar a una omisión relativa, se debe hacer hincapié en que sea el silencio de la ley lo que produzca

<sup>216</sup> Fernández Rodríguez, José Julio, “Aproximación al concepto...”, *op. cit.*, nota 3, p. 44. Aunque debe reconocerse que un gran sector de la doctrina, entre ellos Rubén Hernández Valle y Víctor Bazán, sostiene que las omisiones relativas sólo están ligadas al principio igualdad. *Supra*, nota al pie 75.

la inequidad; esto es, que se trate de una arbitrariedad atribuible al legislador, denominada técnicamente por la doctrina alemana como exclusión arbitraria o discriminatoria de beneficio;<sup>217</sup> ya que una mera declaración prohibitiva o discriminatoria expresa del legislador no constituye una inconstitucionalidad por omisión (pues no existe sigilo legislativo alguno) sino, más bien, una afirmación excluyente o declarativa que resulta contraria a la Constitución.<sup>218</sup>

En este último supuesto, más que de una omisión, se estaría hablando de una “inconstitucionalidad por acción” en la que el legislador expresamente diferencia entre situaciones de hecho que son análogas y que, por tanto, merecen ser disciplinadas igual. Para ilustrar estos planteamientos se puede citar, como ejemplo de “inconstitucionalidad por acción” o “declaración prohibitiva”, la declaratoria de inconstitucionalidad de los artí-

<sup>217</sup> Fernández Segado, Francisco, “La inconstitucionalidad por omisión: ¿Cauce de tutela de los derechos de naturaleza socioeconómica?”, *cit.*, nota 70, pp. 17 y ss. Para este autor, la *exclusión arbitraria de beneficio* se genera “cuando una disposición propicia una disparidad de tratamiento que se traduce en la exclusión de una determinada categoría de sujetos de entre los beneficiarios de una ley”. Véase, “El control de las omisiones legislativas por el BundesVerfassungsgericht”, *Teoría y realidad constitucional*, Madrid, núm. 22, 2o. semestre, 2008, p. 106. Este trabajo también puede encontrarse en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Molina Suárez, César de Jesús (coords.), *El juez constitucional en el Siglo XXI*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, t. II. De acuerdo con Morón Urbina, sólo la exclusión arbitraria de beneficio puede producir una omisión relativa; la simple exclusión que el legislador haga, o no. *op. cit.*, nota 29, p. 471. Esta doctrina alemana ha permeado en otros sistemas jurídicos con gran éxito, particularmente en el derecho colombiano. Según Ramírez Cleves, en dicho país se ha permitido la inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa, adoptando dos tipos de dogmas: 1) la figura alemana de la “exclusión arbitraria de beneficio”, que emplea como metodología de control el parámetro normativo de vulneración de derechos fundamentales como la igualdad y el debido proceso y, 2) la doctrina italiana de las sentencias sustitutivas e integradoras, ya que la Corte puede corregir e integrar la legislación. Ramírez Cleves, Gonzalo A., “El control de constitucionalidad sobre las omisiones legislativas en Colombia”, *cit.*, nota 75, pp. 17 y 18.

<sup>218</sup> *Idem.*

culos 2o. A, fracción I, inciso I y 9o., fracción III de la Ley del IVA, que al generar una desigualdad de trato entre sujetos que realizaban el mismo hecho imponible, fueron declarados violatorios del principio de equidad tributaria. El debate se centró en que el legislador otorgó un régimen de exención de pago del IVA para la enajenación de revistas y un régimen de tasa cero por ciento para la enajenación de libros y periódicos, siendo que ambas actividades realizaban el mismo hecho imponible (la comercialización de libros, periódicos y revistas) y perseguían el mismo fin (fomentar la actividad cultural por medio de la lectura).<sup>219</sup> En este caso, el legislador estableció una diferencia de trato injustifi-

<sup>219</sup> VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 20.A, FRACCIÓN I, INCISO 1) Y 9O., FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, AL DAR UN TRATO DIFERENCIADO A LOS EDITORES DE REVISTAS, LIBROS Y PERIÓDICOS QUE ENAJENAN DICHOS BIENES, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Los citados preceptos, al generar una desigualdad de trato entre sujetos que realizan el mismo hecho imponible, es decir, la enajenación de las publicaciones que editan, sin que exista motivo objetivo y razonable que lo justifique, violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que si bien es cierto que el régimen de exención que respecto de la enajenación de revistas prevé el artículo 9o., fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2003, y el de tasa 0% que en relación con la enajenación de libros y periódicos contempla el inciso i) de la fracción I del artículo 2o.-A del citado ordenamiento legal, tienen como fin común no impactar al consumidor final, también lo es que sus efectos y consecuencias respecto de los editores de libros, periódicos y revistas son diversos, en tanto que la exención conlleva la imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado al productor o distribuidor al adquirir los insumos relacionados con la actividad exenta, con repercusiones directas en los costos de operación y, por ende, es evidente que al excluirse del aludido régimen especial de tasa 0% a los editores de revistas, éstos deberán absorber la respectiva carga impositiva, lo cual no acontece tratándose de editores de libros y periódicos, quienes al tener la obligación de enterar dicho tributo, gozan del beneficio referido, lo que deriva en un trato inequitativo, máxime si se considera que la comercialización de los mencionados productos es similar y que todos ellos comparten el fin de fomentar la actividad cultural por medio de la lectura. Tesis P. VII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, marzo de 2005, p. 9.

cada (discriminación de trato), contemplando expresamente distintos regímenes de causación de IVA para una y otra actividad; es decir, su conducta se materializó en una acción, más en una omisión, ya que no olvidó incluir al resto de los supuestos de hecho, sino que los incluyó a todos pero inadecuadamente.

Frente a ése caso, como ejemplo de inconstitucionalidad por omisión se puede citar la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 15, último párrafo del Reglamento de la Ley del IVA, que para efectuar el acreditamiento de dicho impuesto señalaba un procedimiento especial para las casas de bolsa, siendo que éstas realizaban operaciones de igual naturaleza que las realizadas por las instituciones de crédito.<sup>220</sup> A reserva de verlo más adelante, en este caso el legislador excluyó —sin aparente base objetiva y razonable que superara el juicio de proporcionalidad— a los bancos, siendo que éstos practicaban las mismas operaciones que las casas de bolsa, y en virtud de que las situaciones de hecho eran idénticas, suponían merecer el mismo tratamiento fiscal. Para puntualizar, en este caso el legislador, al privilegiar a las casas de bolsa, arbitrariamente olvidó incluir al resto de las instituciones bancarias impidiéndoles gozar del beneficio de la ley; es decir, su conducta se materializó en una omisión.

### 3. *Definición de omisión relativa tributaria*

Trasladando la noción anteriormente estudiada<sup>221</sup> al campo del derecho tributario podemos definir a las omisiones legislativo relativas como “la regulación deficiente preponderante del Poder Legislativo que, al excluir implícita y arbitrariamente a un grupo de contribuyentes, vulnera el mandato constitucional de igualdad tributaria que reclama las mismas consecuencias jurídicas para el grupo de contribuyentes implícitamente excluidos que para los expresamente incluidos y beneficiados por la ley”.

<sup>220</sup> Véase, Pérez de Acha, Luis Manuel, *La justicia fiscal...*, *op. cit.*, nota 215, pp. 206-209.

<sup>221</sup> *Supra*, cap. 1, nota al pie 75.

#### 4. Elementos

En nuestro país, la disertación sobre los elementos medulares de las omisiones relativas en materia tributaria será una faena a la que la actividad de los tribunales y la investigación académica hayan de dar plenitud. En tanto, para su integración se han tomado como referente los enlistados en las sentencias que la Corte Constitucional colombiana ha dictado al respecto en años recientes y que han permitido implementar en aquel país un test de la inconstitucionalidad por omisión relativa.<sup>222</sup> Así pues, como elementos de la omisión legislativa tributaria parcial podemos distinguir los siguientes:

<sup>222</sup>Entre ellas destacan las sentencias: C-809 de 2002, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-061 de 2005, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa y C-192 de 2006, M.P. Dr. Jaime Córdoba Triviño. De esta última se cita textualmente: “La Corte ha considerado como elementos estructurales de la omisión legislativa relativa, la existencia de una disposición que excluya de sus hipótesis o de sus consecuencias alguna situación que en principio debía estar incluida, que tal exclusión no tenga justificación alguna y que por lo tanto la misma no supere el juicio de proporcionalidad y de razonabilidad, y por último que dicha exclusión constituya inobservancia de un mandato constitucional impuesto al legislador”. Sentencia C-192/06, dictada por la Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia el 15 de marzo de 2006, p. 10. Este *test colombiano de la inconstitucionalidad por omisión relativa* se pulió aún más a raíz de la Sentencia C-427/00, mediante la cual se estableció que, para que la Corte considere la procedencia de la demanda por omisión relativa, deben quedar demostrados los siguientes presupuestos: 1. Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; 2. Que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta ser esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; 3. Que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; 4. Que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y 5. Que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador. A contrario sensu, Perú ha desarrollado un *test de ponderación*, según el cual, para que la discriminación legislativa no sea catalogada como omisión relativa, se deben acreditar los siguientes presupuestos: “1) La existencia de distintas situa-

1. Un acto positivo del legislador plasmado en una ley en sentido formal y material. Como es evidente, primero se requiere de la intervención del poder normativo tributario del Estado para que pueda surgir una omisión relativa.

2. La arbitraria exclusión de beneficio en el supuesto de hecho de la ley. O sea, la existencia de una disposición que excluya de sus hipótesis o de sus consecuencias jurídicas a alguna situación o sujeto que en principio debía estar incluido en dicha regulación, que origine un trato discriminatorio y cause perjuicio al contribuyente excluido respecto de aquel que sí fue contemplado por la ley, impidiéndole gozar del beneficio fiscal (por ejemplo, deducciones, exenciones, minoraciones, no sujeción, etcétera).

3. Que la exclusión no supere el juicio de razonabilidad. Es decir, que tal exclusión no tenga justificación suficientemente argumentada y que, por lo tanto, la misma no supere el control de proporcionalidad<sup>223</sup> respecto de la finalidad pretendida por el legislador tras el establecimiento de dicha medida, debiéndose

ciones de hecho y, por ende, la relevancia de la diferenciación; 2) La acreditación de una finalidad específica; 3) La existencia de razonabilidad, es decir, su admisibilidad desde la perspectiva de los preceptos, valores y principios constitucionales; 4) La existencia de proporcionalidad; es decir, que la consecuencia jurídica diferenciadora sea armónica y correspondiente con los supuestos de hecho y la finalidad, y 5) La existencia de racionalidad, es decir, la coherencia entre los supuestos de hecho, el medio empleado y la finalidad que se persigue”. Expediente núm. 09617-2006-PA/TC, sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Constitucional Peruano el 6 de abril de 2009.

<sup>223</sup> Un profuso estudio puede consultarse en: Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, UNAM, 2009. Para la autora, el tema que se destaca en la proporcionalidad como control es la argumentación como juicio de razonabilidad, que debe permear en cualquier acto que emane de cualquier esfera del poder público. De allí que motivar y justificar las razones suficientes para la emisión de los actos sea un imperativo que deba observar la autoridad. Los presupuestos que deben anteceder al juicio de proporcionalidad son los siguientes: a) que el fin perseguido sea legítimo; b) que la medida restrictiva o limitadora del derecho estén motivadas, y c) que se respete el contenido esencial del derecho. Ortega Maldonado, Juan Manuel, “El juicio de proporcionalidad

evaluar la conveniencia o necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la misma.

4. La vulneración al principio de igualdad tributaria. Que dicha exclusión constituya un desacato al mandato constitucional impuesto al legislador en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, al no observar sus extremos de igualdad tributaria y capacidad contributiva; de tal modo que genere para los sujetos excluidos una desigualdad negativa frente a los que se encuentran beneficiados por las consecuencias de la norma.

5. Que el silencio del legislador sea la causa de la inconstitucionalidad. Es decir, que sea la omisión lo que hace que el precepto sea inconstitucional. De otro modo, sólo se estará en presencia de una “declaración prohibitiva” o “afirmación excluyente”.

### 5. *Juicio de razonabilidad en las omisiones relativas tributarias*

En vista de que el principio de igualdad casi podría llamarse una máquina para producir lagunas,<sup>224</sup> coincidimos con Alvarado Esquivel en considerar que el juicio de razonabilidad es el único método científico para abordar el juicio constitucional de igualdad en materia tributaria.<sup>225</sup>

Ante la existencia de un trato inequitativo en situaciones que merecen disciplinarse por igual, las omisiones legislativas parciales pueden ser reclamadas por el grupo de contribuyentes excluidos. No obstante, en la realidad ponderar la igualdad entre dos o más sujetos suele ser complicado, razón por la que compartimos la opinión de Ernesto Lejeune al afirmar que “la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de semejanza

en el sistema tributario mexicano”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año VIII, núm. 19, junio de 2005, pp. 92 y 93.

<sup>224</sup> Guastini, Ricardo, “La Constitución como límite a la legislación”, en Carbonell, Miguel (comp.), *Teoría de la Constitución. Ensayos escogidos*, 2a. ed., México, Porrúa, 2002, p. 241.

<sup>225</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, ¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?, *cit.*, nota 206, p. 48.

relativa (desigualdades tolerables) sólo se consigue si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos correspondientes”.<sup>226</sup> Es aquí donde adquiere relevancia la labor interpretativa del juzgador.

Líneas arriba, afirmábamos que las omisiones legislativo relativas requieren del previo y minucioso examen del caso en concreto que se afirme transgrede el derecho de equidad tributaria. En el ámbito de la interpretación judicial el principio de igualdad adquiere tintes más delicados, ya que es importante el conocimiento de los argumentos vertidos en la *ratio decidendi* que esgrimen los tribunales, en el que verdaderamente se asienten, en líneas argumentativas concretas, las razones a partir de las cuales motivan su decisión respecto de las circunstancias de hecho del caso en concreto que analizan. Para ello, es indispensable aplicar el test de proporcionalidad<sup>227</sup> o juicio de razonabilidad en el que el juzgador pondere, con base en los tres sub-principios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad, en qué grado el supuesto de la ley tributaria lacera el principio de igualdad favoreciendo exclusivamente a ciertos grupos de contribuyentes respecto de otros que no se encuentran en igualdad o similitud de circunstancias, pero que ven violada su derecho a la equidad en las cargas tributarias.

Ahora bien, no hay que perder de vista que en ocasiones el trato diferencial se encuentra constitucionalmente justificado a la luz de fines extra fiscales que pudiera perseguir el tributo. En estos casos, es labor inexcusable del juez evaluar si el trato diferenciado se justifica bajo el tamiz constitucional tras acudir a la exposición de motivos del legislador en el que plasmó las consideraciones que lo llevaron a creer que tales fines eran objetivos y

<sup>226</sup> Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *cit.*, nota 204, p. 208.

<sup>227</sup> Para un estudio sobre este tema se recomienda: Ríos Granados, Gabriele, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, *cit.*, nota 223.

justificados respecto del fin que perseguían, permitiendo establecer tales diferencias en la ley tributaria.<sup>228</sup>

No obstante, la Corte ha dicho que la omisión del legislativo en la justificación del establecimiento de tratos disímiles no entraña la inconstitucionalidad de la norma,<sup>229</sup> criterio que consideramos erróneo toda vez que la falta de la intención del legislador puede prestarse a una aplicación injusta de la norma al restringir las posibilidades de una interpretación correcta, por lo que bien puede entrañar una omisión relativa, siempre que objetivamente no hubo una discusión legislativa suficientemente motivada, razonable y proporcional al fin perseguido. Este planteamiento es apoyado por Sánchez Gil cuando expresa que: “la ausencia de suficientes razones justificativas de una distinción legislativa sería suficiente para establecer su inconstitucionalidad, dado que el legislador se encuentra inicialmente en la obligación de dar el mismo trato a situaciones (objetivas y subjetivas) análogas”.<sup>230</sup>

<sup>228</sup> Esto es reafirmado por José María Aicega cuando expresa que “cuando un impuesto persiga una finalidad extrafiscal, la excepción de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria debe estar justificada”. Aicega Zubillaga, José María, *La extrafiscalidad de los tributos y los principios de justicia tributaria. Tesis doctoral*, España, Universidad del país vasco, 2000, p. 205.

<sup>229</sup> “EQUIDAD TRIBUTARIA. LA OMISIÓN DEL ÓRGANO LEGISLATIVO DE JUSTIFICAR LAS RAZONES QUE SUSTENTAN UN TRATO DIFERENCIADO EN EL PROPIO PROCESO DE REFORMAS A UN ORDENAMIENTO LEGAL, POR SÍ MISMA, NO CONLLEVA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA. La existencia de un trato disímil, aunado al hecho de que en el proceso legislativo no se aporte alguna razón tendente a justificar dicha medida, podría llevar a considerar que se está en presencia de un trato discriminatorio indebido. No obstante, ello no se sigue de manera inmediata, dado que es atribución del juzgador constitucional constatar si las razones que justifiquen el trato diferenciado pueden advertirse de algún precepto de la Constitución federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, si aquéllas pudieron haber sido expuestas previamente en un diverso proceso de reformas a la ley tributaria”, tesis 1a. CLXXIX/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 384.

<sup>230</sup> Sánchez Gil, Rubén, “La presunción de constitucionalidad”, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del*

Una vez que el juzgador analiza los motivos del legislador y encuentra que éstos devienen nulos o insuficientes, le corresponde aplicar la equidad tributaria rectificando la generalidad de la ley en sus partes deficientes u oscuras y dando solución con base en las circunstancias del caso en concreto que le fue planteado. De acuerdo con García Bueno, “cuando un tribunal juzga una situación de discriminación, lo primero que debe hacer es valorar si el trato desigual resulta adecuado al fin que se persigue, y si el bien perseguido resulta proporcional a la desigualdad que se produce”.<sup>231</sup>

Consecuentemente, para declarar la inconstitucionalidad de omisiones parciales se requiere de la previa intervención del órgano jurisdiccional, pues sólo a raíz de que interprete la norma impugnada como deficiente y omisiva a la luz de la igualdad tributaria, podrá declarar su invalidez. Según Hernández Valle, aquí “el contralor de constitucionalidad opera en dos planos: por una parte excluyendo la creación arbitraria de supuestos de hecho y, de otro, asegurando la razonabilidad en función del fin propuesto y las medidas adoptadas”.<sup>232</sup>

Sin embargo, el juez no puede declarar la inconstitucionalidad de una distinción legislativa sin antes examinar la equiparabilidad de situaciones. A decir de Sánchez Gil: “la reclamación de toda diferencia de trato implica la afirmación de que el supuesto *especial* es homólogo al *genérico* respecto del cual se distingue, que corresponde demostrar a quien impugne una determinada clasificación legislativa mediante *términos de comparación adecuados* y manifestando *indicios* de una posible distinción de trato

*derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, IMDPC, Marcial Pons, 2008, t. VIII, p. 411.

<sup>231</sup> García Bueno, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p. 53.

<sup>232</sup> Hernández Valle, Rubén, “El principio de igualdad y las omisiones legislativas”, *cit.*, nota 75, p. 5.

ilícita”.<sup>233</sup> Por ello es importante que los sujetos excluidos por la imposición legisferante demuestren en su demanda, con razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes,<sup>234</sup> que la norma acusada contiene una omisión legislativa relativa.

De esta forma, una vez que el juez entra al estudio de la constitucionalidad debe, mediante el contenido de su sentencia, restaurar la igualdad tributaria material en la forma que resulte menos lesiva para el grupo de contribuyentes que fue excluido por la imposición legislativa. En todo caso, el juez debe adoptar una de las siguientes posturas:

1. Ampliar la cobertura de la norma extendiendo el supuesto de no sujeción o de exención a los grupos arbitrariamente excluidos por la imposición legislativa, con el objeto de otorgar el mismo trato respecto de las deducciones, exenciones o minoraciones, etcétera, ó;

2. Declarar la invalidez de la norma de exención y obligar a todos al pago de la contribución, con el objeto de que todos los causantes entren al régimen general de los demás contribuyentes. Sin embargo, se arguye que, al romper el privilegio de la ley, el juez estaría creando un nuevo supuesto de causación, con lo cual detentaría una función legislativa que no le es del suyo propia.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, queda claro que el principio de igualdad tributaria también puede ser vulnerado por

<sup>233</sup> Sánchez Gil, Rubén, “La presunción de constitucionalidad”, *cit.*, nota 230, p. 388.

<sup>234</sup> Estas son las cualidades que exige sean demostradas la Corte Constitucional Colombiana para activar el control de constitucionalidad abstracto tratándose de omisiones relativas. En torno al principio de suficiencia en la argumentación, la labor judicial colombiana se ha expresado en los siguientes términos: “[...] La suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren *prima facie* convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, sí despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional”. Sentencia C-192/06, p. 13.

la omisión del legislador bajo la premisa de visualizar al artículo 31, fracción IV constitucional como una norma que requiere de la intervención del legislador ordinario para cobrar eficacia plena y estar en armonía con el texto constitucional. De modo que el derecho a la equidad en los impuestos es una labor que el legislador debe desarrollar en las normas que crea. Si la aplicación de esas normas cumple satisfactoriamente el objetivo de igualdad material (en razón de la capacidad contributiva) se dirá que las normas son constitucionales, porque habrán tangibilizado y efectivizado el derecho a la igualdad tributaria ante la ley. Pero si por el contrario, la regulación legislativa deviene deficiente tras su aplicación, de tal suerte que se observe disparidad de trato frente a situaciones análogas, aquellas normas habrán incumplido y negado eficacia al principio material de justicia tributaria y, por ende, se tildarán eventualmente de inconstitucionales.

#### IV. OMISIONES ABSOLUTAS

Es posible encontrar ejemplos en los que la legislación tributaria ha sido el empuje de la inactividad total del legislador. Para ejemplificar este panorama, a continuación se narra uno de estos casos. No obstante, creemos que las omisiones totales del legislador en materia fiscal no presentan novedad alguna que las distinga de la noción estudiada desde el primer capítulo, razón por la que este apartado se centrará en un estudio de caso. La forma en que han sido fiscalizadas y sujetadas a un control de constitucionalidad por parte del Poder Judicial de la Federación se expondrá en el apartado subsecuente.

#### PRODECON: *El ombudsman fiscal mexicano*

Un caso que durante algún tiempo significó la existencia de una omisión legislativa absoluta en materia fiscal fue el proceso que llevó la todavía pendiente instauración de la Procuraduría

de la Defensa del Contribuyente (en adelante PRODECON) en nuestro país. Al día de hoy, concluyentemente puede afirmarse que su creación pasó de ser una omisión legislativa a una omisión prestacional<sup>235</sup> aún vigente.

Primeramente, se debe señalar que la tendencia a reestructurar el modelo de las relaciones entre la Hacienda pública y los contribuyentes a fin de procurar el equilibrio en la relación jurídico tributaria, se enmarca dentro de una línea pro contribuyente que desde hace ya varios años ha permeado paulatinamente en países que se han preocupado por efectivizar y proteger los derechos y garantías del contribuyente, dando lugar a la instauración de entes jurídicos especializados llamados a fungir como ombudsmen fiscales o defensorías del contribuyente, según sea el caso.<sup>236</sup>

<sup>235</sup> Recordemos que este tipo de omisiones implican la inactividad jurídica o material de la administración pública respecto de su deber de desarrollar ciertas actividades o prestar servicios públicos legalmente debidos y materialmente posibles.

<sup>236</sup> En el derecho comparado se pueden citar los casos de España (Defensor del Pueblo de España), Estados Unidos (*Taxpayer Advocate Service*), Argentina (Defensor del Pueblo de la Nación Argentina), Perú (Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, SUNAT), Brasil (Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda), Canadá (*Taxpayers' ombudsman*), Australia (*Taxation Ombudsman*), entre muchos otros. Sin embargo, en un interesante estudio, Octavio Orellana apunta que aunque suelen utilizarse como equivalentes, no es lo mismo hablar de ombudsmen fiscales que de defensores del contribuyente, pues si bien ambos se encaminan a la protección de los derechos humanos individuales, los primeros se distinguen por ser órganos con autonomía presupuestaria y de gestión, donde la designación de su presidente y Consejo dependen del Poder legislativo, además de que no prestan asesoría o representación legal, no atienden quejas en materia jurisdiccional y emiten recomendaciones u opiniones cuando se acredita la violación de derechos humanos. Por su parte, las defensorías del contribuyente son organismos sin personalidad jurídica ni patrimonio propios que dependen del Poder Judicial, otorgan orientación, asesoría y representación al particular, atienden asuntos contenciosos o no contenciosos en forma administrativa o jurisdiccional, no emiten recomendaciones u opiniones a la autoridad, y su asesoramiento o representación llega hasta la conclusión del procedimiento respectivo. Véase, Orellana Wiarco, Octavio Alberto, "¿Ombudsman fiscal o defensor del contribuyente?", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año VII, núm. 18, pp. 90-98. No obstante, cómo se verá más adelante,

Bajo esta nueva perspectiva, y ante los infructuosos resultados que arrojó la implementación del Programa de Síndico del Contribuyente,<sup>237</sup> desde los inicios del Siglo XXI México consideró pertinente la puesta en marcha de un órgano autónomo de la administración pública<sup>238</sup> que, dotado de independencia técnica y operativa, y ofreciendo la gratuidad en sus servicios, tuviera a su cargo una doble función: por un lado, garantizar a los contribuyentes el derecho de acceso a la justicia fiscal en el orden federal, brindándoles la asesoría necesaria; y por el otro, representar y defender a los contribuyentes frente a los actos emitidos

en el caso mexicano la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente posee naturaleza jurídica mixta pues, por un lado, asesora, representa y defiende los derechos del contribuyente (facultades típicas de una defensoría); pero la designación del procurador es facultad exclusiva del Senado, o en sus recesos, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, a partir de una terna de candidatos presentada por el presidente de la República (nota distintiva de los *ombudsmen fiscales*). Para un mejor acercamiento a la historia de los *ombudsmen* se recomienda la lectura: Ramírez Moreno Aguirre, Samuel, “*El ombudsman fiscal*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Antecedentes, creación de la figura, crítica y su conveniencia de adoptarla en la legislación mexicana”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año VII, núm. 18.

<sup>237</sup> La doctrina ha dado cuenta del poco éxito obtenido tras introducirse esta figura jurídica en el sistema tributario mexicano, debido al desconocimiento de su existencia y a la desconfianza de los contribuyentes en su verdadera eficacia. Ramírez Moreno Aguirre, Samuel, *ibidem*, p. 47.

<sup>238</sup> Samuel Ramírez apunta que originalmente se había pensado darle la naturaleza de un organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, dotado de personalidad jurídica y patrimonio propios, “pero a efecto de no violentar el texto del artículo 102-b, de nuestra ley fundamental, reformado que instituye organismos de protección de los derechos humanos, cuya función es la de conocer de quejas en contra de actos u omisiones de cualquier autoridad o servidor público, limitándose a formular recomendaciones públicas no vinculatorias y denuncias y quejas ante las autoridades respectivas; no siendo competente de asuntos electorales, laborales y jurisdiccionales; se optó por darle el citado carácter de organismo de la administración pública, dado que sus funciones no se limitan para las otorgadas a la Comisión Nacional de Derechos Humanos, sino que va más allá a la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes, teniendo la asesoría, representación y defensa de los mismos”. *Ibidem*, p. 48.

por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como las determinaciones de autoridades tributarias y de organismos fiscales autónomos federales, tales como el IMSS, ISSSTE e INFONAVIT, en aquellos asuntos cuyo monto no excediera de treinta veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año.

Ciertamente, los antecedentes en la necesidad de creación de este organismo en el pensamiento del legislador mexicano datan desde enero de 2002<sup>239</sup> y dieron lugar a la iniciativa respectiva presentada en 2003, que finalmente se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el 5 de enero 2004, quedando plasmada en el actual artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dispone que:

La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la ley orgánica respectiva.

<sup>239</sup> Desde el 23 de enero de 2002 la iniciativa fue presentada por los senadores Martha Sofía Tamayo Morales y Fidel Herrera Beltrán a la Comisión Permanente de la Secretaría de Hacienda de Crédito Público, *Diario de los Debates*, Poder Legislativo Federal, LVIII Legislatura, México, Distrito Federal, lunes 9 de diciembre de 2002, sesión núm. 34. Dicha iniciativa se dictaminó y votó favorablemente en el Senado y una vez que se turnó a la Cámara de Diputados, se fusionó con otra que, en términos similares, presentó el diputado Juan Carlos Pérez Góngora a la Cámara de Diputados el 27 de noviembre de 2003, la cual proponía la creación del Instituto de Protección del Contribuyente, *Gaceta Parlamentaria*, año VII, núm. 1382, jueves 27 de noviembre de 2003.

Para cierto sector,<sup>240</sup> con esta adición al CFF se reconoció súbitamente la desigualdad entre fisco y contribuyente, marcando una etapa de transición en la relación jurídico-tributaria. Pero a pesar de las buenas intenciones y la consciente necesidad en la creación de un Instituto de la Defensa del Contribuyente como un órgano autónomo para proteger los derechos y los intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa; el proceso de su instauración ha representado un arduo camino que no ha visto fin hasta el día de hoy.

A la par de la reforma al CFF, el proceso legislativo de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC) también contribuyó a retrasar su establecimiento, frente a la diversidad de voces que reclamaron a los legisladores por su pronta expedición.<sup>241</sup>

La iniciativa con proyecto de decreto por el cual se crea la LOPDC fue presentada ante el Senado por la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales (PRI) el 11 de diciembre de 2003, misma que fue sometida a dictamen de discusión al siguiente día, donde fue aprobada por 93 votos a favor. La minuta respectiva se presentó el 15 de diciembre en la Cámara de Diputados, y después de varias discusiones entre ambas cámaras del Congreso y diversas negociaciones con funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se logró el consenso de todos los grupos parlamentarios para la creación de la Ley Orgánica de la Procuraduría. Es así que con 93 votos en pro, el proyecto de la LOPDC se aprobó el 28 de abril de 2005, fecha en que se remitió al titular del Ejecutivo Federal para su aprobación, promulgación y publicación respectivas. No obstante, éste último regresó el proyecto el 21 de junio de ése año, externando su disconformidad al formular

<sup>240</sup> Muñoz Serafín, Rodrigo, “Comentarios a las facultades conferidas a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año VII, núm. 18, p. 56.

<sup>241</sup> *Ibidem*, p. 55; Rodríguez Vidal, Raúl, “Comentarios en torno al Ombudsman fiscal”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año VII, núm. 18, p. 80, entre otros.

diversas observaciones respecto del grado de autonomía, la doble función que prestaría (asesoría y representación legal) y el procedimiento para designar a los órganos de la Procuraduría.

Tras eliminar la autonomía presupuestaria de la Procuraduría, pero conservando su doble función de asesoría y defensa del contribuyente, así como la facultad del Senado, y en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, para designar al procurador de entre una terna que le presente el presidente; el 26 de abril de 2006 el Congreso reenvió la iniciativa de ley al presidente, quien ordenó su publicación el 29 de agosto del mismo año. Finalmente, la LOPDC se publicó el 4 de septiembre de 2006 en el *Diario Oficial de la Federación*, entrando en vigor al día siguiente en términos de su artículo primero transitorio.

De este modo, desde la entrada en vigor en enero de 2004 del artículo 18-B del CFF a la entrada en vigor en septiembre de 2006 de la LOPDC transcurrieron dos años y ocho meses, lapso hasta cierto punto “razonable” si se toma en cuenta que las disposiciones transitorias a las reformas que adicionaron el artículo 18-B del CFF no precisaron plazos al legislador para la expedición de la LOPDC; aunque originalmente la intención de éste era expedirla durante los primeros meses del 2004, o al menos a así lo demuestran los debates llevados a cabo en la respectiva comisión de dictamen legislativo.<sup>242</sup>

<sup>242</sup> Así lo manifestó el Diputado Juan Carlos Pérez Góngora al exclamar: “Como un punto especial de relevancia, esta comisión está de acuerdo con la colegisladora y considera de vital importancia la creación de la Procuraduría o Instituto de la Defensa del Contribuyente como un órgano autónomo que proteja los derechos y los intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa cuyas facultades y organización serán materia de su propia Ley Orgánica, misma que queda pendiente para ser presentada próximamente en los primeros meses del próximo año en este plenario”. Dictamen de primera lectura de la Comisión de Hacienda y Crédito Público con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, *Diario de los Debates*, Poder Legislativo Federal, LIX Legislatura, México, D. F., 28 de diciembre de 2003, sesión núm. 6.

En cambio, la dilación se da a partir de lo dispuesto por el artículo tercero transitorio de la LOPDC,<sup>243</sup> según el cual la PRODECON debía estar operando y funcionando a más tardar dentro de los siguientes ciento veinte días al inicio de la vigencia de dicha ley orgánica; esto es, ciento veinte días naturales siguientes al 5 de septiembre de 2006, lo que suponía que la procuraduría debía entrar en funciones a más tardar el 3 de enero de 2007. Del mismo modo, la elección del primer procurador de la Defensa del Contribuyente debería haberse realizado dentro de los treinta días siguientes al inicio de la vigencia de ley; esto es, el 5 de octubre de 2006, plazo en que el presidente de la República debía haber presentado al Senado la terna respectiva para la designación del procurador, para que cuarenta y cinco días hábiles siguientes a su elección (el 14 de diciembre de 2006, aproximadamente), se constituyera el órgano de Gobierno de la Procuraduría que, a su vez, tenía a más tardar treinta días siguientes para expedir su Estatuto Orgánico, lo que debía haber tenido verificativo alrededor del 15 de enero de 2007, pocos días después de entrar en funciones la PRODECON.

Pero volviendo a los hechos, el 4 de octubre de 2006, justo a un mes de publicada la LOPDC, el Consejero Jurídico del Ejecutivo Federal, en representación de éste, promovió controversia constitucional alegando la invalidez de los artículos 9o. y 12 del citado ordenamiento, al considerar que, tanto la designación del Procurador como la de los consejeros independientes, significaba una facultad exclusiva del presidente de la República, mediante ratificación posterior del Senado.

<sup>243</sup> Que a la letra dispone: “La elección del primer Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes al inicio de vigencia de esta Ley. Dentro de los siguientes cuarenta y cinco días hábiles a su elección, deberá constituirse el Órgano de Gobierno de la Procuraduría, órgano que deberá expedir su Estatuto Orgánico a más tardar dentro de treinta días siguientes a su constitución. La Procuraduría deberá estar operando y funcionando, a más tardar dentro de los siguientes ciento veinte días al inicio de la vigencia de la presente Ley”.

Similar y paralelamente, el procurador general de la República promovió acción de inconstitucionalidad en contra de ambas Cámaras del Congreso de la Unión solicitando la invalidez de los artículos 5o., fracción VII; 9o., párrafos primero y segundo; y 12, fracción II de la LOPDC,<sup>244</sup> por considerar que vulneraban los artículos 49; 89, fracción II; y 90 constitucionales, al imponer a la PRODECON la obligación de presentar un informe anual al Congreso sobre el ejercicio de su función; establecer la intervención del Senado de la República y, en su caso, de la Comisión Permanente, en la designación del procurador de entre la terna propuesta por el Ejecutivo; y por otorgar la facultad exclusiva al Senado y, en su ausencia, a la Comisión Permanente, para nombrar a los consejeros integrantes del órgano de Gobierno de la Procuraduría, ya que a juicio del promovente dicha atribución correspondía al presidente de la República. Ambos reclamos fueron admitidos en octubre de ése año por la SCJN.

Frente a este panorama, y ante el temor de que las referidas impugnaciones retardaran el inicio de labores de la Procuraduría, el 11 de octubre de 2006, varios Senadores Integrantes de la mesa directiva de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de

<sup>244</sup> Que respectivamente disponían: “Artículo 5o. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: [...] VII. Informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función y comparecer siempre que sea convocado para ese efecto, ante el Pleno o las Comisiones camorales correspondientes”. “Artículo 9o. La designación del procurador de la Defensa del Contribuyente, será realizada por el Senado de la República o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, de entre la terna que someta a su consideración el presidente de la República. El procurador de la Defensa del Contribuyente durará en su encargo cuatro años y podrá ser ratificado para un segundo periodo. Podrá ser destituido y sujeto a responsabilidad por las causas y conforme a las disposiciones aplicables de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, sin perjuicio de la responsabilidad penal en que pudiere incurrir. [...]”. “Artículo 12. El órgano de Gobierno de la Procuraduría es un cuerpo colegiado que se integra de la siguiente manera: II. Seis consejeros independientes, los cuales serán designados por el Senado de la República o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión”.

la LX Legislatura solicitaron al titular del Ejecutivo federal, con carácter de urgente:

- 1) a presentar la respectiva terna de candidatos a procurador;
- 2) a contemplar en el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para 2007 los recursos necesarios para garantizar el pleno funcionamiento y operación del organismo a partir del 1o. de enero de 2007; y
- 3) a reconsiderar las posibilidades de éxito respecto de la controversia constitucional interpuesta ante la SCJN, toda vez que “la LOPDC es una norma general respecto de la cual no procede medida suspensiva o cautelar alguna”.<sup>245</sup> No se recibió respuesta por parte del presidente.

La acción de inconstitucionalidad dio lugar a la Sentencia 38/2006 dictada por el Pleno de la Suprema Corte, el 26 de febrero y publicada el 16 de mayo de 2008, en el *Diario Oficial de la Federación*,<sup>246</sup> la cual declaró la invalidez de los artículos 5o.,

<sup>245</sup> Esto último de conformidad con el artículo 14 de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II, del artículo 105 de la constitucional. El texto de esta petición se intitula: “Del senador Gustavo Enrique Madero Muñoz, a nombre de la Directiva de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, la que contiene punto de acuerdo por medio del cual se solicita al presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, envíe a la brevedad posible a la Cámara de Senadores, la terna de candidatos para efectos de la designación del procurador de la Defensa del Contribuyente”, *Gaceta del Senado*, LXI Legislatura, primer año de ejercicio, primer periodo ordinario, núm. 13, jueves 12 de octubre de 2006.

<sup>246</sup> “Sentencia del 26 de febrero de 2008, dictada en la acción de inconstitucionalidad 38/2006, promovida por el procurador general de la República, en contra de las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso de la Unión y del presidente de los Estados Unidos Mexicanos, así como los votos (concurrente) que formulan los señores ministros José Fernando Franco González Salas y Sergio Salvador Aguirre Anguiano; (particular) de los señores ministros Mariano Azuela Güitrón y Sergio Salvador Anguiano, y (particular) del señor ministro Juan N. Silva Meza”, *Diario Oficial*, viernes 16 de mayo de 2008, primera sección, pp. 65-111.

fracción VII;<sup>247</sup> y 12, fracción II de la LOPDC,<sup>248</sup> pero sostuvo la constitucionalidad del artículo 9o., reafirmando la facultad exclusiva del Senado para nombrar al procurador de la Defensa del Contribuyente a partir de la terna que remita para tales

<sup>247</sup> Dicha disposición imponía la obligación a la PRODECON de presentar un informe anual al Congreso, situación que se consideró inconstitucional a la luz del principio de división de poderes, según el cual, para que un Poder rinda un informe a otro, debe encontrarse establecido, implícita o explícitamente, en el propio texto constitucional. El texto reformado actualmente dispone: “Artículo 5o. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: [...] VII. Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema *internet*, las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta ley, la Procuraduría proporcionará los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el *Diario Oficial de la Federación*, la información sobre sus principales actividades administrativas”.

<sup>248</sup> Que facultaba al Senado para designar a los seis consejeros independientes, pero se consideró que dicha facultad corresponde al Ejecutivo federal dado que el nombramiento y remoción de los servidores públicos de la Administración Pública Federal son actos materialmente administrativos que, como tales, son propios de la función ejecutiva. Además, para que un poder distinto al Ejecutivo los lleve a cabo se requiere que así lo disponga expresamente la Constitución. El texto reformado actualmente dispone: “Artículo 12. El órgano de Gobierno de la Procuraduría es un cuerpo colegiado que se integra de la siguiente manera: [...] II. Seis consejeros independientes, los cuales serán designados por el titular del Ejecutivo Federal. El presidente de la República preservará un adecuado equilibrio al designar a dichos consejeros, tomando en cuenta a los representantes de las principales universidades del país, a los representantes de asociaciones profesionales, así como a las principales cámaras empresariales. Estos nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la materia tributaria y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean ampliamente reconocidos y puedan constituir a mejorar las funciones de la Procuraduría”.

efectos el presidente de la República.<sup>249</sup> Por su parte, la resolución de la controversia constitucional quedó aplazada hasta que surtiera efectos plenos la sentencia dictada a la acción de inconstitucionalidad.

Dado lo anterior, el 17 de junio de 2008 la Comisión Permanente del Congreso volvió a exhortar al titular del Ejecutivo federal a observar debidamente la LOPDC y a remitir la respectiva terna para el nombramiento del procurador de la Defensa del Contribuyente;<sup>250</sup> sin que, de nuevo, se obtuviera respuesta formal.<sup>251</sup>

Finalmente, la Controversia Constitucional promovida por el presidente en octubre de 2006 se resolvió por la SCJN el 23 de

<sup>249</sup> El ministro Cossío emitió un voto particular en el que consideró inconstitucional esta facultad del Senado, reiterando que: “el único caso en que el Senado de la República puede intervenir en nombramientos de integrantes de la administración pública federal, es cuando: a) se trate de un órgano descentralizado; b) que no se afecten los criterios de *operación y relación* del artículo 90 constitucional; y c) que realice actividades sustantivas del Estado”. Véase, “Voto particular que formula el ministro José Ramón Cossío Díaz en la sentencia dictada en la Acción de Inconstitucionalidad 38/2006, promovida por el procurador general de la República en contra de las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso de la Unión y del presidente de los Estados Unidos Mexicanos”, *Diario Oficial*, lunes 2 de marzo de 2009, primera sección, pp. 27-34.

<sup>250</sup> Primera comisión de trabajo de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, Gobernación, Puntos Constitucionales y Justicia, “Dictamen con Punto de Acuerdo por el que se exhorta al titular del Poder Ejecutivo Federal a observar debidamente la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, [http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2008/06/asun\\_2455030\\_20080625\\_1214418277.pdf](http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2008/06/asun_2455030_20080625_1214418277.pdf), consultado el 23 de octubre de 2009. Cabe mencionar que la denominada “Proposición con Punto de Acuerdo por el que se exhorta al titular del Poder Ejecutivo Federal a observar debidamente la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, fue presentada por el senador Pablo Gómez Álvarez (PRD) a la Comisión Permanente del Congreso de la Unión el 11 de junio de 2008.

<sup>251</sup> Aunque en el seno político de la opinión pública comenzaron a sonar los nombres de Diana Bernal Ladrón de Guevara, Martha Sofía Tamayo Morales y Juan Carlos Pérez Góngora como los posibles candidatos que integrarían la terna que la Presidencia de la República propondría al Senado para nombrar al primer procurador.

febrero de 2009 mediante la sentencia 129/2006-PL, que igualmente confirmó la validez de la facultad exclusiva del Senado y, en sus recesos, de la Comisión Permanente, para designar al titular de la Procuraduría de entre una terna enviada por el presidente.

Por último, resta decir que en septiembre de 2009 inició labores la LXI Legislatura, que entre sus planes contempló el nombramiento del Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para entrar en funciones durante el primer trimestre del 2010, lo cual no ocurrió y sigue sin ocurrir al momento en que se redactan estas líneas.<sup>252</sup>

Mientras tanto, por unas o por otras, han pasado más de seis años sin que la Procuraduría inicie las labores para las cuales fue llamada a crearse: representar, asesorar y defender los derechos de los contribuyentes. Y aunque no puede tildarse categóricamente de “reforma fachada” o meramente nominal la del artículo 18-B del CFF, claramente ha existido una omisión imputable tanto al Poder Legislativo como al Ejecutivo el no haber acatado los lapsos de ley para instaurar la PRODECON, lo cual no solamente se corrobora con la falta de designación del titular de la Procuraduría, sino también con la renuencia a contemplar

<sup>252</sup> Durante el segundo semestre del 2010, diversos diarios de circulación nacional y local anunciaron el supuesto acuerdo político al que llegaron el PRD y el PAN en Tlaxcala, de acuerdo con el cual Minerva Hernández (PRD) declinó su candidatura al gobierno de dicha entidad a favor de Adriana Dávila (PAN), a cambio de otorgar al PRD la titularidad de la Procuraduría de Defensa del Contribuyente en la persona de la magistrada Diana Bernal Ladrón de Guevara. Lo curioso es que en Tlaxcala no ganó el PAN, sino el PRI; y aparentemente la elegida para ocupar la PRODECON será Minerva Hernández y no Diana Bernal. Información tomada de las siguientes notas periodísticas: Ureña, José, “Calderón prepara el pago electoral para el PRD: ¿Minerva a la Procuraduría del Contribuyente?”, *Quadratin*, Michoacán, Agencia Mexicana de Información y Análisis, 28 de julio de 2010, <http://quadratin.com.mx/verbo1/noticia.php?id=71801&seccion=9>, consultado el 28 de julio de 2010; López Dóriga, Joaquín, “Electorera, perversa, violenta”, *Milenio Online*, México, 2 de julio de 2010, <http://impresa.milenio.com/node/8793216>, consultado el 28 de julio de 2010. De éste último también: “Diputados huérfanos”, *Milenio Online*, México, 7 de julio de 2010, <http://impresa.milenio.com/node/8795617>, consultado el 28 de julio de 2010.

en el Presupuesto de Egresos de la Federación los recursos necesarios para el buen funcionamiento del organismo.

A decir de las circunstancias antes descritas, el ejemplo del ombudsman fiscal mexicano se ha vuelto más una inactividad de la administración pública imputable al titular del Ejecutivo Federal que una omisión legislativa atribuible al Congreso de la Unión; pues si bien es cierto que ya han pasado más de seis años a partir de que se aprobó la creación de la PRODECON, no lo es menos que la inactividad legislativa ha sido significativamente menor que la inactividad administrativa, por lo que se pueden identificar dos figuras totalmente distintas dentro del mismo caso. Por un lado, la omisión legislativa de dos años y ocho meses que corrió desde de la entrada en vigor en enero de 2004 del artículo 18-B del CFF que conminaba al legislativo a expedir “la ley orgánica respectiva”, hasta la entrada en vigor en septiembre del 2006 de la LOPDC. Y por el otro, la inactividad de la administración pública que se ha actualizado desde el 5 de octubre de 2006, fecha en que feneció el término que la ley orgánica otorgó al presidente de la República para remitir al Senado la terna respectiva para la designación del primer procurador, pues aunque haya impugnado la ley vía controversia constitucional y acción de inconstitucionalidad, al tratarse de una ley general, sus efectos no se suspenden, de modo que esta omisión sigue vigente.<sup>253</sup>

Sin restar relevancia a la falta de actuación administrativa, para los efectos de nuestro estudio, la omisión que importa es la aplicable al Poder Legislativo, misma que analizaremos a partir de la clasificación tipológica y los elementos anteriormente vistos.

Pues bien, tipológicamente esta omisión legislativa fue: 1) absoluta, porque representó una inactividad total; 2) formal, por vía de consecuencia; 3) inevitable, debido a los impedimentos de

<sup>253</sup> Y creemos que así seguirá durante un buen tiempo, pues al ser de orden federal, la PRODECON requiere de una estructura en la que todas las entidades federativas estén representadas, lo cual implica una significativa unidad de gasto que se ve insostenible ante la vulnerabilidad financiera sin precedentes por la que atraviesa el país.

la realidad política y a las presiones extrajurídicas que retrasaron su aprobación; y 4) vulneradora de derechos fundamentales, al recaer sobre la regulación de la procuraduría de la defensa de los derechos del contribuyente.

Asimismo, cumplió con los elementos de la omisión legislativa<sup>254</sup> al: 1) vulnerar el texto del artículo 18-B del CFF; 2) actualizar una inactividad legislativa; 3) Incumplir el mandato exigido al órgano legislativo para crear la LOPDC; 4) Mantener la eficacia limitada del texto del CFF; 5) Producir la ineficacia del artículo 18-B con motivo de dicha inercia y; 6) Dilatarse dos años con ocho meses en publicarse la LOPDC.

Ahora bien, como ya se ha hecho mención, el elemento temporal es el más difícil de ponderar tratándose de encargos al legislador que no precisan lapsos específicos a la función legislativa. Para nosotros, en este caso la inactividad del Poder Legislativo sólo configuró una omisión simple, pues si bien el proceso legislativo de la LOPDC llevó treinta y dos meses, la demora se justifica ante la trascendencia de regular jurídicamente las funciones, alcance y organización del primer ente defensor de los derechos del contribuyente mexicano a nivel federal; por lo que no cabría hablar de una ilegalidad por omisión. Sin embargo, si se toma como referente el parámetro propuesto por Carpio Marcos y Eto Cruz,<sup>255</sup> de calificar a la duración de una legislatura como lapso razonable para considerar que se está ante la presencia de una inconstitucionalidad por omisión legislativa, el retraso en la expedición de la LOPDC cae bajo la definición de estos autores al abarcar y superar por completo la duración de la LIX Legisla-

<sup>254</sup> Naturalmente, hemos tenido que adecuar los elementos de la inconstitucionalidad por omisión (vulneración del texto constitucional; inactividad legislativa; mandato de actuación exigido al Poder Legislativo; eficacia limitada del mandato constitucional; inconstitucionalidad e ineficacia de la norma con motivo de dicha inercia y; dilación irracional) a esta omisión legislativa (“de normación”), pues en este caso no se burló el texto constitucional, sino el Código Fiscal de la Federación.

<sup>255</sup> Carpio Marcos, Edgar y Eto Cruz, Gerardo, *El control de las omisiones inconstitucionales e ilegales en el derecho comparado*, cit., nota 68, pp. 34 y 35.

tura, que concluyó sesiones de trabajo a finales de abril de 2006, cuatro meses antes de publicarse la LOPDC.

Sin duda, la idea de un ombudsman fiscal en México es indispensable y representaría el avance más importante que en materia de acceso a la justicia fiscal y administrativa contribuiría a entablar una mejor y más equilibrada relación jurídica tributaria entre fisco y contribuyente. Urge contar con este tipo de órganos que funjan como vigilantes externos en el cumplimiento y garantía de los derechos de los contribuyentes. Aunque francamente nuestro país tiene mucho camino por correr: la política tributaria actual parece operar desde una tendencia pro fisco que sólo vela por los intereses de la hacienda pública y, como se ha puesto de manifiesto, sólo a partir de una afianzada ideología pro contribuyente es dable la implementación de defensorías y ombudsmen fiscales.

Al mismo tiempo, más que criticar el no hacer de la función pública, los reflectores también debieran apuntalarse en su hacer; es decir, en el contenido de las leyes que aprueban los legisladores, pues si verdaderamente las leyes fueran justas y agotaran los extremos de los principios materiales de justicia tributaria en pro del contribuyente, tal vez no fuera tan apremiante la necesidad de instaurar a su defensor.

## V. INCONVENCIONALIDAD POR OMISIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

En las líneas subsecuentes se aborda en forma breve un tema novedoso para el campo del derecho tributario, pero que en los últimos años ha tenido una gran repercusión y relevancia en el ámbito de la protección y defensa de los derechos humanos y refiere al control de convencionalidad de las normas; es decir, al test de compatibilidad al que se someten las normas de derecho doméstico cuando su validez se examina a la luz de lo dispuesto por los convenios internacionales, ya sea por lo que dicen o por lo

que dejan de decir; lo que doctrinalmente se ha bautizado como la teoría de la doble compatibilidad vertical material.<sup>256</sup>

En este contexto, se analiza si es posible referir a un control de convencionalidad de las leyes fiscales en los casos de omisión legislativa que nos conlleve a hablar, ya no de inconstitucionalidad, sino propiamente de inconventionalidad por omisión legislativa en materia tributaria.

### 1. *El control de convencionalidad*

En el control de los actos normativos del poder público, conviene señalar que, generalmente, la compatibilización vertical de dos actos legislativos se hace a la luz de lo dispuesto por la Constitución; donde el texto constitucional es utilizado como parámetro de control, lo que se ha denominado control de constitucionalidad de las leyes.

Sin embargo, cuando este parámetro de control vertical está representado por los tratados internacionales, se estudia entonces la compatibilidad entre una ley y un Tratado o Convención, lo que comúnmente recibe el nombre de control de convencionalidad,<sup>257</sup>

<sup>256</sup> Mazzuoli, Valerio de Oliveira, “Teoria geral do controle de convencionalidade no direito brasileiro”, *Revista de informação legislativa*, Brasília, ano 46, no. 181, janeiro-março, 2009, p. 114.

<sup>257</sup> Al respecto, Ernesto Rey Cantor cita puntualmente los términos que diversos juristas han empleado para referir al control de convencionalidad, tales como: *control de legitimidad convencional* o *control disperso de validez de las leyes* (Mauro Capeletti); *control de constitucionalidad transnacional* (Juan Carlos Hitters); *jurisdicción supra constitucional* (Carlos Ruíz Miguel); *jurisdicción constitucional internacional* (Héctor Fix-Zamudio); *control de compatibilidad* (Ana Salado Osuna); *control judicial difuso de convencionalidad de las leyes* (Fernando Silva García); o simplemente como *control de convencionalidad* (Víctor Manuel Rodríguez Rescia, Susana Albanese, Carlos Ruíz Miguel, entre otros). De todos ellos, esta última terminología es la que empleó por primera vez la Corte Interamericana, en el caso Almonacid Arellano contra Chile. *Cfr.*: Rey Cantor, Ernesto, *Control de convencionalidad de las leyes y derechos humanos*, México, Porrúa-Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional (IMDPC), 2008, Biblioteca Porrúa de Derecho Procesal Constitucional, no. 26, pp. LVIII y LIX.

el cual debe entenderse, en palabras de Rey Cantor, como la adecuación material de las leyes internas a lo establecido por la Convención Americana de Derechos Humanos (o Pacto de San José), ya que se trata de un examen de confrontación normativo del derecho interno (leyes, Constituciones, proyectos de reforma constitucional, actos administrativos, etcétera) con la Convención Americana.<sup>258</sup>

Por la noción antes descrita pareciera que el control de convencionalidad se agota en el sistema interamericano de derechos humanos. No obstante, Londoño Lázaro es tajante cuando afirma que la noción de control de convencionalidad no es exclusiva del sistema interamericano, ni de las facultades en cabeza de su Corte, razón por la cual conceptúa a este test de compatibilidad de forma más amplia, definiéndolo como “un tipo de control de la legalidad que se efectúa en el plano supranacional con el objetivo de valorar el grado de cumplimiento de las obligaciones convencionales a partir de la consonancia entre la conducta del Estado y la prescripción jurídica internacional”.<sup>259</sup>

Por tanto, en el control de convencionalidad de leyes no es forzoso que la confrontación normativa se realice a la luz del Pacto de San José, pues pueden emplearse otros instrumentos internacionales para llevar a cabo dicho control, como pueden ser, precisamente, los Tratados para Evitar la Doble Tributación.

Más aún, el control convencional no es exclusivo de los tribunales internacionales, como lo es la Corte Interamericana de Derechos Humanos; sino que también puede efectuarse por los jueces internos en el respectivo ámbito de su competencia. Por ello, es relevante distinguir entre el control de convencionalidad en sede internacional (aquel que realiza la Corte Interamericana y que es una especie de control concentrado) y el control de convencionalidad en sede nacional (aquel que lleva a cabo oficiosamente

<sup>258</sup> *Ibidem*, p. LII.

<sup>259</sup> Londoño Lázaro, María Carmelina, “El principio de legalidad y el control de convencionalidad de las leyes: Confluencias y perspectivas en el pensamiento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, nueva serie, año XLIII, núm. 128, mayo-agosto, 2010, p. 797.

el juez interno y es una especie de control difuso).<sup>260</sup> Al respecto, García Ramírez considera que si los instrumentos internacionales son inmediatamente aplicables en el ámbito interno, los tribunales nacionales pueden y deben llevar a cabo su propio “control de convencionalidad”.<sup>261</sup>

Ahora bien, en caso de constatarse la incompatibilidad entre la ley interna y el instrumento internacional, el efecto jurídico de este control es la declaratoria de invalidez que ordena el juzgador respecto de aquellas disposiciones en cuanto pugnen con los tratados internacionales.<sup>262</sup>

Lo interesante para el tema que nos ocupa es que cuando el Estado no adopta las medidas legislativas que le fueron sugeridas para hacer efectivos los derechos o libertades que consigna el pacto internacional; o bien, no deroga las normas que resultaron incompatibles con el mismo, entramos al campo de la responsabilidad internacional del Estado-legislador derivada de la inconventionalidad por omisión legislativa.

## 2. *La Convención Americana como parámetro de control vertical en materia tributaria*

Ciertamente, el control de convencionalidad de normas es notoriamente más marcado en materia de derechos humanos, en la que se resuelven cuestiones antinómicas entre los pactos internacionales y las leyes internas. Así lo ha puesto en práctica el sistema interamericano desde hace ya varios años a través del control supranacional que realizan sus dos organismos: la Comisión y la

<sup>260</sup> Rey Cantor, Ernesto, *Control de convencionalidad de las leyes y derechos humanos*, cit., nota 257, pp. LII, LIII y 201.

<sup>261</sup> Y agrega: “De lo que se trata es que haya conformidad entre los actos internos y los compromisos internacionales contraídos por el Estado, que generan para éste determinados deberes y reconocen a los individuos ciertos derechos”. Véase la presentación que el doctor Sergio García Ramírez hace en la obra de Rey Cantor, Ernesto, *Ibidem*, p. XXII.

<sup>262</sup> *Ibidem*, p. XXIV.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, utilizando al Pacto de San José como parámetro vertical de control convencional, mismo que en su artículo segundo consigna el deber de los Estados de adaptar su derecho interno para garantizar los derechos y libertades que consagra dicha Convención, adoptando para ello las medidas legislativas o de cualquier otra índole que resulten necesarias. No hacerlo representa una violación al principio básico del derecho sobre la responsabilidad internacional del Estado y al de buena fe (*pacta sunt servanda*) en materia de compromisos internacionales.

Este test de compatibilidad ha permitido que en diversos pronunciamientos, ya sea en fallos, recomendaciones, observaciones generales u opiniones consultivas, según sea el caso, tanto la Comisión como la Corte recuerden a los Estados la obligación que tienen de efectivizar los derechos derivados de la pactos de derechos humanos, adoptando para ello las medidas que sean pertinentes para adecuar su marco normativo interno a dichos instrumentos internacionales;<sup>263</sup> imperativo que en la inteligencia de Rangel Hernández se traduce en tres tipos de acciones: 1) de modificación o reforma a la legislación existente; 2) de promulgación de legislación nueva que cubra los lineamientos dictados por dichos pactos; y 3) de abstención en la expedición de leyes contrarias a ellos. A su juicio, la falta de observación de las dos primeras actualiza lo que denomina omisión legislativa a nivel trasnacional.<sup>264</sup>

En tanto México es parte del sistema interamericano ha reconocido la competencia consultiva y contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, comprometiéndose a

<sup>263</sup> La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho: “Son muchas la maneras como un Estado puede violar un tratado internacional y, específicamente, la Convención. En este último caso, puede hacerlo, por ejemplo, omitiendo dictar las normas a que está obligado por el artículo 2o. También, por supuesto, dictando disposiciones que no estén en conformidad con lo que de él exigen sus obligaciones dentro de la Convención”. Opinión Consultiva OC-13/93 del 16 de julio de 1993, párrafo 26.

<sup>264</sup> Rangel Hernández, Laura, *op.cit.*, nota 6, pp. 98 y 99.

acatar las opiniones y resoluciones que dicta, así como las recomendaciones que emite la Comisión. A pesar de ello, México no ha formulado hasta ahora ningún tipo de planteamiento ante la Corte Interamericana que propiamente verse sobre cuestiones de derecho tributario; no obstante, especialistas como Enrique Calvo Nicolau manifiestan que ante la lesión de derechos en materia tributaria es posible acudir al sistema interamericano, una vez que se hayan agotado todos los mecanismos de defensa que prevé la legislación interna; opinión a la que nos adherimos plenamente si, además, consideramos que los temas en los que se ha pronunciado la jurisprudencia de la Corte Interamericana son de relevancia transnacional pues refieren a los alcances sustantivos de los derechos humanos previstos en la Convención Americana o en otros tratados internacionales, los cuales perfectamente pueden interpretarse y aplicarse a casos concretos en el ámbito fiscal, tales como la igualdad, la dignidad, la honra, la garantía patrimonial, el debido proceso legal, el principio *non bis in idem*, la presunción de inocencia, etcétera

Adicionalmente, no debe desdeñarse la creciente aplicabilidad de la jurisprudencia de la Corte en el ámbito judicial doméstico, que permite identificar una gradual tendencia de constitucionalización del derecho internacional<sup>265</sup> y favorece su aplicación en otros temas relacionados con el derecho fiscal como son la responsabilidad del Estado, el daño material, el daño extra patrimonial, la irretroactividad, la ilegalidad, por citar algunos. Tópicos que exitosamente pueden amalgamarse con el derecho tributario si su conexión se construye a partir de una sólida línea argumentativa, fundamentando su procedencia, por poner un ejemplo,

<sup>265</sup> A tal grado que la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en algunas latitudes forma parte del “bloque de constitucionalidad” que sirve como parámetro de control constitucional de las leyes, tal como ocurre en Colombia, Costa Rica, Perú, Argentina y República Dominicana. Véase, Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, “El control difuso de convencionalidad en el Estado constitucional”, en Fix-Zamudio, Héctor y Valadés, Diego (coords.), *Formación y perspectiva del Estado mexicano*, México, El Colegio Nacional, UNAM, 2010, pp. 169 y ss.

en la igualdad tributaria material o el principio de no discriminación en la tributación internacional, en relación con el derecho humano a la igualdad y a la dignidad humana.

Por las razones expuestas, consideramos que la posibilidad de acudir al sistema interamericano de derechos humanos debe apreciarse como un mecanismo de defensa subsidiario supranacional que puede intentarse en materia tributaria cuando las autoridades o las leyes internas del Estado hagan nugatorio un derecho del contribuyente, cuya eficacia es posible reclamar jurisdiccionalmente ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, a quien corresponderá llevar a cabo el respectivo control convencional.

Realmente son escasos los asuntos en los que la Corte se ha adentrado a tocar temas de derecho tributario, sin embargo, ha empezado a hacerlo con cautela y aparente acierto. Ejemplo de ello es el Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*, al que recayó la sentencia de fondo, reparaciones y costas dictada por la Corte IDH el 6 de febrero de 2001, por medio de la cual se requirió al Estado peruano, además de pagar indemnización, a facilitar las condiciones para que el señor Ivcher pudiera recuperar el uso y goce de sus derechos como accionista mayoritario de la Compañía Latinoamericana de Radiodifusión S. A. (CLRSA, en adelante), de los que fue privado durante el periodo comprendido entre agosto de 1997 y diciembre de 2000 por actuaciones ilícitas del Estado.

En virtud de que la sentencia omitió pronunciarse de manera explícita respecto de la deuda tributaria que mantenía dicha empresa con el Estado peruano, el señor Ivcher acudió al Poder Judicial de su país a través de procesos de amparo constitucional para solicitar lo liberaran de la deuda tributaria en que quedó sumergida la compañía. Empero, el Tribunal Constitucional de su país se negó a ello por considerar que el amparo no era la vía idónea para ejecutar las sentencias de la Corte Interamericana, además de que, en su resolución, la Corte Interamericana de Derechos Humanos se había pronunciado a favor de sus derechos personalísimos, más no de todos los socios que conformaban la

CLRSA, a favor de la que ahora solicitaba la condonación de la deuda tributaria; lo que acusaba su intención de evadir impuestos.

Finalmente, después de las audiencias privadas entre la Comisión Internacional de Derechos Humanos y los respectivos representantes sobre los puntos pendientes de cumplimiento de la sentencia de la Corte; el 24 de noviembre de 2009 la Corte Internacional de Derechos Humanos dictó su fallo sobre supervisión de cumplimiento de sentencias, por medio del cual requirió al Estado peruano “abstenerse de cobrar aquellos tributos, multas y/o intereses moratorios generados durante la administración ilegal de la CLRSA entre el 1o. de agosto de 1997 y el 6 de diciembre de 2000, con el propósito de garantizar que el derecho patrimonial del señor Ivcher Bronstein sobre dicho capital no se vea afectado por deudas tributarias generadas por actos ilícitos del propio Estado”.<sup>266</sup>

En este caso interesa resaltar la forma en que la Corte Interamericana protegió no sólo los derechos patrimoniales del demandante, sino también, aunque veladamente, la capacidad contributiva subjetiva de la persona moral de la que era socio.

En conclusión, sí es posible utilizar la Convención Americana de Derechos Humanos como paradigma de control vertical material en el ámbito tributario, tanto en sede internacional como en sede nacional. En el primer escenario, cuando la Corte Internacional de Derechos Humanos determine que el ordenamiento normativo tributario resulta incompatible con las disposiciones de la Convención, del Estado dependerá entonces, según adopte o no las medidas legislativas que le sean sugeridas, que se verifique o no la inconventionalidad por omisión legislativa.

Por otro lado, respecto del control difuso de convencionalidad (el que lleva a cabo el juez en sede nacional), conviene recordar que este tipo de control surge a raíz del caso *Almonacid Arellano* y otros *vs.* Chile, resuelto el 26 de septiembre de 2006, en cuyo fallo

<sup>266</sup> Resolución de la Corte Interamericana de Derechos Humanos del 24 de noviembre de 2009. Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*, supervisión de cumplimiento de sentencias, p. 20.

la Corte Internacional de Derechos Humanos estableció la obligación del juez interno de abstenerse de aplicar cualquier normativa que resulte incompatible con la Convención Americana; postura que se reiteró más adelante en el caso *Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú*, resuelto el 24 de noviembre de 2006, y que se afianzó con los siguientes casos: *La Cantuta vs. Perú*, de 29 de noviembre de 2006; *Boyce y otros vs. Barbados*, de 20 de noviembre de 2007; *Heliodoro Portugal vs. Panamá*, de 12 de agosto de 2008; y *Rosendo Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos*, de 23 de noviembre de 2009. En este último, la Corte Interamericana condenó al Estado mexicano a ejercer el control de convencionalidad de su legislación interna respecto del tipo penal de desaparición forzada de personas regulado en el artículo 215-A del Código Penal Federal), y respecto del artículo 57, fracción II, inciso a), del Código de Justicia Militar, que amplía la jurisdicción militar a delitos que carecen de relación con la materia castrense.<sup>267</sup>

El influjo de estos precedentes ha dejado una impronta en nuestro país que se ha robustecido tanto en la doctrina<sup>268</sup> como en los recientes criterios de jurisprudencia emitidos por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa, que resaltan ya la obligación de los jueces de aplicar de manera directa la jurisprudencia de la Corte Interamericana para conceder el amparo, previendo expresamente el control difuso de convencionalidad en el ámbito judicial.

El primero de estos criterios lo representa el amparo directo 1060/2008, resuelto el 2 de julio de 2009 por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, del que derivó el siguiente criterio:

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EN SEDE INTERNA. LOS TRIBUNALES MEXICANOS ESTÁN OBLIGADOS A EJERCERLO. Tratándose de los derechos humanos, los tribunales del Es-

<sup>267</sup> Un profuso análisis del tema es consultable en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *op. cit.*, nota 264, pp. 175 y ss.

<sup>268</sup> *Idem.*

tado mexicano como no deben limitarse a aplicar sólo las leyes locales, sino también la Constitución, los tratados o convenciones internacionales conforme a la jurisprudencia emitida por cualesquiera de los tribunales internacionales que realicen la interpretación de los tratados, pactos, convenciones o acuerdos celebrados por México; lo cual obliga a ejercer el control de convencionalidad entre las normas jurídicas internas y las supranacionales, porque éste implica acatar y aplicar en su ámbito competencial, incluyendo las legislativas, medidas de cualquier orden para asegurar el respeto de los derechos y garantías, a través de políticas y leyes que los garanticen.<sup>269</sup>

El segundo precedente en el que se invocó el control de convencionalidad en sede nacional fue resuelto el 21 de enero de 2010, por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, del que se desprende la siguiente tesis:

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD. DEBE SER EJERCIDO POR LOS JUECES DEL ESTADO MEXICANO EN LOS ASUNTOS SOMETIDOS A SU CONSIDERACIÓN, A FIN DE VERIFICAR QUE LA LEGISLACIÓN INTERNA NO CONTRAVENGA EL OBJETO Y FINALIDAD DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha emitido criterios en el sentido de que, cuando un Estado, como en este caso México, ha ratificado un tratado internacional, como lo es la Convención Americana sobre Derechos Humanos, sus Jueces, como parte del aparato estatal, deben velar porque las disposiciones ahí contenidas no se vean mermadas o limitadas por disposiciones internas que contraríen su objeto y fin, por lo que se debe ejercer un “con-

<sup>269</sup> PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO PRIMER CIRCUITO. Precedentes: Amparo directo 1060/2008, 2 de julio de 2009. Mayoría de votos. Disidente: Hugo Sahuer Hernández. Ponente: Juan García Orozco. Secretario: Víctor Ruiz Contreras, tesis XI.1o.A.T.47 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, mayo de 2010, p. 1932.

trol de convencionalidad” entre las normas de derecho interno y la propia convención, tomando en cuenta para ello no sólo el tratado, sino también la interpretación que de él se ha realizado. Lo anterior adquiere relevancia para aquellos órganos que tienen a su cargo funciones jurisdiccionales, pues deben tratar de suprimir, en todo momento, prácticas que tiendan a denegar o delimitar el derecho de acceso a la justicia.<sup>270</sup>

Sin duda las consideraciones vertidas en estas interesantes tesis demuestran una aparente evolución en los criterios de los tribunales del poder judicial y conforman un buen cimiento para el desarrollo del control convencional difuso en nuestro país.<sup>271</sup>

Consecuentemente, los pronunciamientos que en materia tributaria se deriven del sistema interamericano, por cualquiera de sus organismos, ya sea por la Comisión o por la Corte, deben ser utilizados por el juez nacional a la hora de ejercer un examen de confrontación normativa. Creemos que el control de convencionalidad difuso sería un buen mecanismo para invalidar normas que, ya sea por lo que digan o por lo que dejen de decir, vulneran derechos y garantías del contribuyente.

### 3. *Los Tratados para Evitar la Doble Tributación como parámetro de control convencional*

El presente apartado tiene por objeto dilucidar el tipo de parámetro material que representan los Tratados Internacionales

<sup>270</sup> CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Precedentes: Amparo directo 505/2009. Rosalinda González Hernández. 21 de enero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Patricia González-Loyola Pérez. Secretario: Víctor Octavio Luna Escobedo, tesis: I.4o.A.91 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 2927.

<sup>271</sup> Coincidimos con Ferrer Mac-Gregor en que el control convencional difuso hace que los jueces domésticos sean también jueces interamericanos, “guardianes” de la convencionalidad de las leyes y demás actos nacionales. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *op. cit.*, nota 264, p. 187.

para Evitar la Doble Tributación, para lo cual se deben plasmar preliminarmente algunas acotaciones.

Como punta inicial se debe señalar que el Convenio Internacional para Evitar la Doble Tributación se define como el “acuerdo por el cual dos o más Estados fijan normas relativas a sus residentes o nacionales que realizan actividades económicas en otros Estados signatarios con la finalidad de evitar que esa sola circunstancia les ocasione una doble o múltiple tributación”.<sup>272</sup>

El objeto de estos convenios, en palabras de Bettinger,<sup>273</sup> está integrado por tres grandes aspectos: 1) el control sobre el ingreso universal; 2) el equilibrio de las tasas impositivas de retención y; 3) la equidad tributaria.

Para fijar estas reglas, los Estados signatarios utilizan el Convenio de las Naciones Unidas y el Convenio Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuesto Sobre la Renta y el Patrimonio, que son los instrumentos marco para concertar acuerdos tributarios bilaterales.

Sobre estas bases, los Estados celebran este tipo de convenios en aras de evitar la doble o múltiple tributación internacional. Para ello, crean esquemas de deducción, exención, minoración, reparto de carga imponible entre cada Estado, etcétera; esquemas que al final del día se traducen en tratamientos especiales o beneficios fiscales, pues se limitan a fijar tasas o bases inferiores a los ingresos de origen nacional.

En nuestro sistema tributario, el concepto de residencia es pieza clave para tener derecho a los beneficios fiscales que se derivan de los tratados como, por ejemplo, la aplicación directa de las tasas de retención. Así lo dispone el artículo 5o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a la letra reza:

<sup>272</sup> Domínguez Crespo, César Augusto, “La interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación”, *LEX. Difusión y análisis*, México, 3a. época, año VII, núm. 91, enero, 2003, p. 62.

<sup>273</sup> Bettinger Barrios, Herbert, *Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, 8a. ed. actualizada, t. I, México, Ediciones fiscales ISEF, 2000, p. 128.

*Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta ley, incluyendo las obligaciones de registro de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en los que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor, en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda...*<sup>274</sup>

Lo anterior está relacionado con la minimización y equilibrio de las tasas impositivas de retención aplicables a los sujetos pasivos que generan ingresos en un Estado contratante, mecanismo a través del cual dos Estados Contratantes acuerdan la fijación de un porcentaje o un determinado monto de retención aplicable en igualdad de circunstancias para ambos países, comprometiéndose, además, a no establecer en su legislación nacional una tasa superior o inferior en comparación a la señalada en el marco de actuación del otro Estado Contratante.<sup>275</sup>

En otras palabras, esto significa que a través de los convenios internacionales, el país de fuente limita su potestad normativa tributaria comprometiéndose a no gravar a una tasa superior a la establecida en el tratado diversas categorías de ingresos. Del mismo modo, también se acota la potestad tributaria de la administración pública comprometiéndose a no exigir a los contribuyentes cantidades mayores a los porcentajes señalados en los convenios.

En virtud de que este tipo de tratados otorgan determinados beneficios fiscales a los contribuyentes residentes de los Estados contratantes, garantizando la aplicación de tasas de retención en el país de la fuente inferiores a las previstas en la ley interna

<sup>274</sup> Énfasis añadido.

<sup>275</sup> *Idem.*

respecto de ciertos rubros de ingresos, tales como dividendos, intereses y regalías,<sup>276</sup> y en ocasiones establecen exenciones en diversos ingresos generados en el extranjero; la integración normativa nacional y el reconocimiento de la eficacia del derecho internacional tributario juegan un papel trascendental en este tema, por lo que en estos casos la falta de adecuación de la legislación doméstica y/o el trato discriminatorio que en su caso derive de estos regímenes especiales, puede traducirse en la inconvencionalidad (o ilegalidad) de todas aquellas disposiciones internas que resultan incompatibles con los convenios internacionales, lo que puede hacer nugatorios los beneficios fiscales para los sujetos pasivos que previa y válidamente han acreditado su residencia ante las autoridades competentes de cualquiera de los Estados contratantes que han firmado un Convenio para Evitar la Doble Tributación.

Este tipo de situaciones (la falta de compatibilidad entre las leyes y los convenios) pueden dar lugar a omisiones, preponderantemente relativas, pues al vulnerar la igualdad tributaria material, transgreden el principio de no discriminación en la tributación internacional,<sup>277</sup> al establecer un trato discriminatorio prohibido por el propio convenio, cuestión que hace impostergable estudiar si estos tratamientos, en calidad de exclusiones arbitrarias de beneficio, configuran omisiones relativas que deban examinarse a la luz de lo dispuesto por los Tratados para Evitar la Doble Tributación a través del control de convencionalidad de normas que realice el juez.

<sup>276</sup> Romano Mussali, "Convenios internacionales en materia fiscal", *Estudios Jurídicos*, México, Universidad Intercontinental, núm. 3, julio-diciembre, 1994, p. 171.

<sup>277</sup> De acuerdo con Bettinger, "este principio asegura la aplicación o no causación de impuestos para personas en condiciones similares y dispone, que un ciudadano de un Estado Contratante no puede estar sujeto a la imposición tributaria o requisitos relacionados en el otro Estado, que sean distintos o más gravosos que los gravámenes y los requisitos relacionados para un ciudadano de ese otro Estado en las mismas circunstancias", Bettinger Barrios, Herbert, *op. cit.*, nota 272, p. 172.

Ilustra la situación antes descrita el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, cuyo artículo 10<sup>278</sup> ordena a las sociedades extranjeras que, en caso de obtener dividendos, lleven a cabo una retención del 10 por ciento sobre las utilidades distribuidas.

Aparentemente el sistema tributario mexicano es incompatible con dicho precepto, pues el artículo 185 de la Ley del ISR<sup>279</sup> dispone que la tasa de retención para los extranjeros que reciban ingresos por este concepto, será del 25 por ciento sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las sociedades que hagan los pagos.

Por tanto, mientras que convencionalmente la tasa de retención es del 10 por ciento, legalmente es del 25 por ciento, lo cual obliga a preguntarnos: ¿cuál es el ordenamiento que debe preva-

<sup>278</sup> Artículo 10. 1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. Sin embargo, dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos, de conformidad con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria directamente de al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos, y b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos. Este párrafo no afectará la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

<sup>279</sup> Artículo 185 Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tratándose de las remuneraciones de cualquier clase que reciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas residentes en México. El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25 por ciento sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las sociedades que hagan los pagos.

lecer? De la respuesta que se obtenga dependerá la posibilidad de utilizar al tratado como parámetro de control vertical material y, en consecuencia, juzgar o no la inconventionalidad o ilegalidad de la ley doméstica. Escudriñar en este aspecto es caminar sobre arenas movedizas, pues sinceramente la posibilidad de emplear los Tratados para Evitar la Doble Imposición como parámetro de control vertical es poco probable, más no imposible.

En un primer acercamiento se debe puntualizar que cuando existen disposiciones encontradas o falta de armonización entre las leyes y los tratados internacionales debe prevalecer la aplicación éstos, ya que el cumplimiento de este tipo de instrumentos no queda supeditado a la discreción de la buena de la voluntad de los Estados contratantes; sino, por el contrario, a las reglas por las que se rige el derecho internacional público, entre las que se encuentran los principios de *pacta sunt servanda* y de buena fe (artículo 31.1 de la Convención de Viena).

En este tenor, doctrinalmente se ha reconocido (no unánimemente) que los Tratados para Evitar la Doble Tributación poseen jerarquía superior respecto de las leyes fiscales que expide el Congreso de la Unión, (como la Ley del Impuesto Sobre la Renta), así como reglamentos, reglas de carácter general, circulares y cualquier otra disposición administrativa,<sup>280</sup> por lo que si se suscitara un conflicto de normas entre un tratado internacional en materia tributaria y la legislación fiscal interna se estará a lo que disponga el tratado respectivo.

Por su parte, la legislación interna —específicamente el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación—<sup>281</sup> discrepa de las anteriores consideraciones y, más aún, establece que las dis-

<sup>280</sup> Hernández Salcedo, Ricardo, “Orden de aplicación de los Tratados para Evitar la Doble Tributación”, *Revista INDETEC*, Guadalajara, núm. 148 (1), enero y febrero, 2007, p. 113.

<sup>281</sup> Artículo 1o. del Código Fiscal Federal. “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte...”.

posiciones del CFF se deben aplicar en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte; lo que a primera vista pareciera advertir una inconventionalidad de dicho precepto.

Sin embargo, Pérez de Acha brinda un racional argumento para defender la validez del artículo 1o. del CFF. En su inteligencia, es errónea la opinión de que los tratados en materia tributaria deben aplicarse por encima de todas las leyes fiscales que expide el Congreso, pues es inconcebible que una disposición que se encuentra objetivamente subordinada a otra norma, prevalezca sobre ella; por lo que para él la relación de los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación con la Ley del Impuesto Sobre la Renta es de mera subordinación normativa, ya que las disposiciones del tratado existen en tanto se tiene una regulación interna del Impuesto Sobre la Renta.<sup>282</sup> Argumento que suscribimos plenamente y que juzgamos lógico, más no absoluto, por lo que debe matizarse con algunas puntualizaciones.

Primeramente, los Tratados para Evitar la Doble Imposición existen, en efecto, a partir de una previa regulación interna del ISR, lo cual hace suponer que en principio estos instrumentos internacionales tienen un nivel infralegal respecto de las leyes emitidas por el Congreso y en ese sentido no representan parámetros de control vertical de la legalidad de las leyes.

No obstante, debe recalarse que celebrado el acuerdo, los Estados signatarios comprometen parte de su potestad (normativa) tributaria frente a la comunidad internacional, asumiendo obligaciones de dar, hacer y no hacer. Circunstancia que hace ineludible el cumplimiento de las disposiciones convenidas por los Estados parte, por lo que, en un segundo argumento, puede decirse que los Tratados para Evitar la Doble Imposición poseen nivel suprallegal por estar abajo de la Constitución pero por encima de toda legislación infraconstitucional; es decir, que estos instrumentos están por

<sup>282</sup> Pérez de Acha, Luis Manuel, “Distribución de la potestad tributaria en los Convenios para Evitar la Doble Imposición”, en Ríos Granados, Gabriela, *Derecho internacional tributario*, México, Porrúa, 2010, p. 101.

debajo de la Constitución pero por encima de las leyes internas (como la Ley del ISR). Desde esta perspectiva, los tratados representan parámetros de control vertical de la legalidad de las leyes.

Pero en un tercer enfoque, que es el que interesa destacar, se podría pensar que en determinados casos los Tratados para Evitar la Doble Imposición tienen un rango “casi igual” al de la Constitución, y en tal carácter podrían avistarse como normas de paradigma de control convencional.

El Pleno de la Suprema Corte ya ha insinuado que los tratados que amplían las libertades de los gobernados (es decir, los de derechos humanos) poseen un rango superior a las leyes ordinarias; y por la naturaleza fundamental de su contenido (reglamentaria de las “garantías individuales”) guardan un carácter análogo con la Constitución y conforman el “orden jurídico superior”, mejor conocido por los constitucionalistas como el “bloque de constitucionalidad”. El siguiente criterio aislado emitido por un TCC reitera estas consideraciones:

TRATADOS INTERNACIONALES. SU APLICACIÓN CUANDO AMPLÍAN Y REGLAMENTAN DERECHOS FUNDAMENTALES. Conforme al artículo 133 constitucional, la propia Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Ahora bien, cuando los tratados internacionales reglamentan y amplían los derechos fundamentales tutelados por la carta magna, deben aplicarse sobre las leyes federales que no lo hacen, máxime cuando otras leyes también federales, los complementan. Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo en revisión 799/2003. Ismael González Sánchez y otros, 21 de abril de 2004, Unanimidad de votos, Ponente: Hilario Bárcenas Chávez, secretaria: Mariza Arellano Pompa, tesis I.4o.A.440 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, septiembre de 2004, p. 1896.

Aunque esta doctrina no es unánime, sí propicia que los tratados internacionales de derechos humanos puedan emplearse como paradigma de control vertical, en tanto de normas situadas en el nivel constitucional.

Naturalmente, los Tratados para Evitar la Doble Imposición de ningún modo son tratados de derechos humanos, pero en ciertos casos sus disposiciones sí llegan a ampliar derechos fundamentales del contribuyente —como capacidad contributiva—, que generalmente se traducen en beneficios fiscales para los sujetos pasivos que acreditan su residencia ante las autoridades competentes de los Estados parte de un Convenio para Evitar la Doble Tributación, permitiéndoles aplicar determinadas exenciones por diversos ingresos generados en el extranjero o aplicar una tasa de retención inferior a la que establece su legislación doméstica (artículo 10 del Convenio entre México y Estados Unidos para Evitar la Doble Imposición).

Por tanto, estamos ante la presencia de tratados comunes que a pesar de no vincular derechos humanos, expanden derechos o garantías constitucionales en materia tributaria y en ese sentido puede atribuírseles un carácter semejante al de la Constitución.

Esta línea argumentativa es seguida en nuestro país por Sánchez Gil<sup>283</sup> cuando reconoce la existencia de tratados que no presentan prima facie una faceta humanitaria pero que incluyen derechos que extienden garantías constitucionales; y como ejemplo cita los derechos relativos a la expropiación y a su indemnización contemplados en el artículo 110 (capítulo XI) del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, y en el artículo 7o. del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para la Promoción y Protección Recíproca de la Inversiones.

Las anteriores consideraciones también son avaladas en el derecho comparado por Mazzuoli, para quien la compatibilización de normas infraconstitucionales, como los tratados comunes,

<sup>283</sup> Sánchez Gil, Rubén, *Los principios de la interpretación constitucional y su aplicación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tesis doctoral*, México, UNAM, División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho, 2008, p. 428.

se hace por medio del llamado control de legalidad, más no por el de convencionalidad, ya que éste está primordialmente reservado a cuestiones de derechos humanos. Luego entonces, estos tratados comunes sirven de “paradigma de legalidad” de las normas domésticas, mismas que devendrán inválidas si violaren sus disposiciones. No obstante, el autor deja claro que “cuando los instrumentos internacionales en materia tributaria amplíen una garantía del contribuyente deben ser considerados como tratados vinculantes de derechos fundamentales”.<sup>284</sup>

Dicho en otras palabras, en el test de compatibilidad normativa, los Tratados para Evitar la Doble Tributación fungen como parámetros de control de normas infraconstitucionales, puesto que están por encima de ellas (control de legalidad). No obstante, cuando las disposiciones de estos ordenamientos involucren o amplíen algún derecho fundamental del contribuyente, o de ellos dependa su eficacia, deberán considerarse como normas de paradigma de control convencional. En estos casos, la incompatibilidad de la ley doméstica hace posible reclamar su inconventionalidad frente al tratado y conmina al órgano jurisdiccional a juzgar la validez de la norma impugnada mediante el control de convencionalidad que se realice, ya sea en sede nacional (por el juez doméstico) o en sede internacional (por el juez interamericano), según sea el caso.

El reto a futuro será esclarecer a ciencia cierta si las disposiciones de los tratados que “reglamentan” derechos fundamentales en materia tributaria pudieran en la realidad práctica integrar parte del bloque mexicano de constitucionalidad.

Fuera de estos supuestos, los Tratados para Evitar la Doble Tributación sólo actúan como parámetros de mera legalidad infraconstitucional y aún en estos casos cabría discutir la subordinación de las leyes internas a dichos tratados, pues como se ha dicho, cierto sector opina que no puede prevalecer un ordenamiento cuya aplicación de sus hipótesis normativas apriorísticamente está subordinada a la existencia de otra norma, en este caso, a la regulación de los elementos en ley de dicho tributo.

<sup>284</sup> Mazzuoli, Valerio de Oliveira, *op. cit.*, nota 255, p. 136.

## VI. CONSIDERACIONES FINALES

A lo largo del presente capítulo se abordó el cariz implícitamente dirigente de la fracción IV del artículo 31 constitucional que en materia de contribuciones impone la obligación al órgano legislativo de impregnar en leyes formales y materiales los postulados que consagra como derechos fundamentales. Dentro de estos, la igualdad tributaria se advierte como el frecuente empuje de omisiones legislativo relativas que distinguen injustificadamente entre supuestos iguales, lo cual lacera el derecho a la equidad tributaria del resto de individuos olvidados por el legislador. Estas circunstancias, hacen notar la relevancia del juicio de razonabilidad que el legislador debe emplear como herramienta jurídica para garantizar la igualdad.

Del mismo modo, se han visto las omisiones legislativas totales. En el caso estudiado, la dilación en la aprobación de la LOPDC configuró una omisión legislativa absoluta simple que, aunado a su aún pendiente instauración por cuestiones políticas, ha dejado sin defensor al contribuyente.

Por último, se estudió la inconventionalidad por omisión legislativa en materia tributaria, creyendo viable que pueda realizarse un control de convencionalidad de normas en casos de incompatibilidad de las leyes internas frente a la Convención Americana de Derechos Humanos y los Tratados para Evitar la Doble Imposición que otorguen derechos al contribuyente, en cuyo caso no deben verse como tratados de orden infralegal, sino como instrumentos vinculantes de derechos fundamentales.

Llegados a este punto, en el siguiente capítulo se analizarán los medios de control constitucional de las omisiones legislativas con base en la doctrina nacional y el derecho comparado local. Todo ello con la finalidad de examinar la forma en la que algunas de las omisiones legislativas en materia tributaria, tanto absolutas como relativas, han sido abordadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.